

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO

UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES

I. Artículos de Doctrina

II. Notas de Actualidad

III. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

Anuario de Derecho Tributario

Nº 16, Diciembre 2024

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO
N° 16, DICIEMBRE 2024

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

© Derechos Reservados

Diseño y diagramación: versión productora gráfica SpA

Anuario de Derecho Tributario

Nº 16, Diciembre 2024

DIRECTOR

Arturo Selman Nahum

COMITÉ EDITORIAL

Francisco Ossandón Cerda

María Paz Plaza Vallejos

Agustín Díaz Vicente

COMITÉ CIENTÍFICO

Cristián Meneses Valenzuela

Rodrigo Ugalde Prieto

Vicente Furnaro Lobos

Sergio Illanes Laso

Hugo Hurtado Araneda

Hernán Gutiérrez Miranda

Isaac Schlapnik Fuenzalida

Guillermo Infante Cortés

ASISTENTES EDITORIALES

Ignacio Leiva Olmedo

José Núñez Salazar

Micaela Gana Bustamante

Martín Fajre

Índice

5	Nota del Director. Por <i>Arturo Selman Nahum</i>
7	Siglas y Abreviaturas
 I. ARTÍCULOS DE DOCTRINA	
11	Neutralidad tributaria en procesos de reorganización empresariales internacionales: análisis del antiguo artículo 64 y elementos de interpretación ante su nueva redacción. Por <i>Cristián Cheyre Moraga e Ignacio Pinochet Raviola</i>
24	Impuesto al lujo: aplicación práctica y criterios jurisprudenciales. Por <i>Margarita González Zúñiga, Rodrigo Benítez Córdova y Sebastián Cornejo Meneses</i>
47	Tributación de las plataformas de apuestas en línea. Desde la ilegalidad a la regulación. Por <i>Pablo Eterovic Barreda</i>
84	El empresario individual y la conversión. Por <i>Carlos Castillo González, Cristóbal Basaure Aguirre e Ignacio Melo Quintana</i>
 II. NOTAS DE ACTUALIDAD	
122	Reporte de entidades financieras sobre transferencias bancarias (art. 85 ter del Código Tributario)
 III. JURISPRUDENCIA JUDICIAL Y ADMINISTRATIVA	
126	Jurisprudencia Judicial
150	Jurisprudencia Administrativa
176	IV. NORMAS DE PUBLICACIÓN

Nota del Director

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

Antes de comenzar con la descripción el contenido del Anuario de la edición del año 2024, les informamos que, a contar de esta edición en adelante, el Anuario pasará a ser 100% digital. En efecto, acorde a los tiempos actuales, y después del arduo trabajo realizado en el año 2021 en la digitalización de los ejemplares y creación de la página web del Anuario, se dispone en la actualidad de una plataforma digital óptima para difundir el Anuario, tanto en su versión integral, como por capítulos. Asimismo, el terminar con la edición impresa del Anuario, nos permitirá mejorar los tiempos de publicación, evitando de esta manera retrasos por imprenta, priorizando los tiempos disponibles en otros aspectos de importancia, como las revisiones que realiza el Comité Editorial y los arbitrajes ciegos de los artículos de doctrina.

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 procesos de reorganización empresariales internacionales, mediante un análisis del antiguo artículo 64 del Código Tributario y elementos de interpretación ante su nueva redacción. El segundo artículo, trata sobre el Impuesto al lujo, centrándose en su aplicación práctica y criterios jurisprudenciales. El tercer artículo trata sobre la tributación de las plataformas de apuestas en línea, proponiéndose vías de regulación en el ámbito de su tributación. Por último, en el cuarto artículo, se realiza un análisis del empresario individual y la conversión.

La segunda sección del Anuario contiene una nota de actualidad tributaria, que ha suscitado especial interés en los últimos meses, nos referimos al reporte de entidades financieras sobre transferencias bancarias que regula el nuevo artículo 85 ter del Código Tributario, introducido por la Ley N°21.713.

La tercera sección del presente volumen contiene la jurisprudencia judicial y administrativa más relevante considerando el período que abarca los años 2023 y 2024. El apartado de jurisprudencia judicial de esta edición contiene resúmenes de sentencias de la Excm. Corte Suprema, Cortes de Apelaciones y Tribunales Tributarios y Aduaneros. El apartado de jurisprudencia administrativa contiene resúmenes de 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.

Finalmente, 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.

Arturo Selman Nahum

Director

Siglas y Abreviaturas

- Art. o artículo.** Artículo.
- Arts. o artículos.** 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.
- BI.** Base imponible.
- 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.
- DEDECON.** Defensoría de Derechos del Contribuyente.
- Director Nacional.** Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.
- Director Regional.** Director Regional del Servicio de Impuestos Internos.
- DFL.** Decreto con Fuerza de Ley.
- DO.** Diario Oficial.
- DL.** Decreto Ley.
- DS.** Decreto Supremo.
- DTE.** Documentos Tributarios Electrónicos.
- ECE.** Entidades controladas extranjeras.

- EE.UU. / USA.** Estados Unidos de América.
- 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.
- ICA.** Ilustrísima Corte de Apelaciones.
- Ilتما (a veces I).** Ilustrísima.
- Ilumas.** 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 Precios 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 (a veces LIVS).** D.L. 825.
- Ley de S.A. (a veces LSA).** Ley N°18.046 sobre Sociedades Anónimas.
- 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.
- NGA.** Norma General Antielusión.
- OCDE/ OECD.** Organización para la Colaboración y el Desarrollo Económico.

OMS. Organización Mundial de la Salud.

OPA. Oferta pública de acciones.

ORD. Ordenanza.

Pág. (a veces p). Página.

Págs. (a veces p o 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.

RIFE. Registro voluntario de instituciones financieras extranjeras e internacionales.

RIT. Rol Interno del Tribunal.

RLI. Renta Líquida Imponible.

RUT. Rol Único Tributario.

S.A. Sociedad Anónima.

S.A.A. Sociedad Anónima Abierta.

SAC. Registro de Saldo Acumulado de Créditos.

SII o Servicio. Servicio de Impuestos Internos.

Sec. Sección.

SNA. Servicio Nacional de Aduanas.

SpA. Sociedad por Acciones.

SRL. Sociedad de Responsabilidad Limitada.

SVS. Superintendencia de Valores y Seguros.

TC. Tribunal Constitucional.

TGR. Tesorería General de la República de Chile.

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 PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIALES INTERNACIONALES: ANÁLISIS DEL ANTIGUO ARTÍCULO 64 Y ELEMENTOS DE INTERPRETACIÓN ANTE SU NUEVA REDACCIÓN

CRISTIÁN CHEYRE MORAGA¹ E IGNACIO PINOCHET RAVIOLA²

RESUMEN

En un mundo globalizado las empresas se han preguntado cómo reorganizar y ordenar sus estructuras corporativas mitigando los impactos tributarios. El artículo 64 del Código Tributario permite aportar, dividir y fusionar entidades de forma tributariamente neutral cumpliendo ciertos requisitos. Esto aplica para procesos de reorganización local y se ha ido extendiendo a reorganizaciones con factores transnacionales. En un escenario cada vez más globalizado, es relevante entender la extensión de dicho principio a procesos de reorganización internacional, salvaguardando el interés fiscal. El enfoque de nuestro artículo será analizar el referido artículo, su aplicación práctica a procesos de reorganización locales, así como pronunciamientos históricos emitidos por la autoridad fiscal en donde se puedan extraer elementos que hagan viable su aplicación a procesos de reorganización internacionales, considerando también la nueva redacción que entró en vigor con la Ley 21.713.

PALABRAS CLAVE: neutralidad, reorganizaciones empresariales, internacionales, transfronterizas.

INTRODUCCIÓN

La globalización ha permitido que las empresas operen en múltiples jurisdicciones, lo que a su vez ha generado la necesidad de reorganizar sus estructuras corporativas para adaptarse a las demandas del mercado y maximizar sus eficiencias. Por esto, las reorganizaciones de

¹ Abogado, Universidad de Chile. Magister en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez. Correo electrónico: cheyre.c@gmail.com.

² Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile. Magister en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez, MBA ©, Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor Magister en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez. Correo electrónico: ivpinoch@uc.cl.

grupos empresariales, y en particular las reorganizaciones con elementos internacionales han sido objeto de atención tanto por parte del Servicio de Impuestos Internos (en adelante también, el “SII”) como por parte de la doctrina. Lo anterior, porque las reorganizaciones internacionales conllevan implicaciones tributarias significativas, que pueden dar lugar a la generación de ganancias o pérdidas tributables, así como a la aplicación de impuestos en diferentes países.

En ese contexto, uno de los objetivos de estas reorganizaciones internacionales, al considerar su naturaleza como una reorganización o un reordenamiento de la estructura de un grupo empresarial y no como una enajenación o disposición de un activo, es lograr claridad en los lineamientos necesarios para que dichas reorganizaciones se lleven a cabo de manera neutra evitando efectos tributarios indeseados.

Así, tanto la legislación como la autoridad han buscado establecer directrices claras y precisas para asegurar que las reorganizaciones internacionales se realicen de una manera neutra desde el punto de vista tributario. Lo anterior, sin descuidar el hecho de evitar que estas reorganizaciones, y las reorganizaciones internacionales en especial, impidan la generación o permitan la postergación de hechos gravados, o bien generen que una determinada jurisdicción pierda su capacidad para recaudar impuestos para ser luego gravados en una jurisdicción más favorable desde el punto de vista impositivo.

Dicho esto, y para efectos de este artículo, es importante intentar al menos dar luces respecto a lo que se entiende por reorganización empresarial desde el punto de vista del derecho tributario. En ese sentido, la legislación chilena no entrega una definición de reorganización empresarial pese a que existen ciertas normas que hacen referencia a este concepto³. Ante la falta de definición legal, la doctrina la ha definido en relación con el concepto de planificación 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”*⁴. En esa línea, también se ha entendido que la reorganización desde el punto de vista tributario *“es la variación del conjunto de relaciones que inciden en su constitución o funcionamiento... se enfoca con aquellas decisiones relacionadas con procesos de transformación de tipo social, de división de sociedades, fusiones, entre otras”*⁵.

Por su parte, también nos parece relevante entender el concepto de neutralidad tributaria. 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

³ Ver, por ejemplo, Artículo 10, 14, 31 N°6 del Decreto Ley N° 824 de 1974 sobre Impuesto a la Renta (LIR).

⁴ Vergara, Samuel (2006). Planificación Tributaria & Tributación. Editorial Nova Lex, (Santiago), p. 15.

⁵ Faundez U., Antonio. (2021). Tributación en las reorganizaciones empresariales. (Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia), p. 34.

tributables en determinados actos tributarios⁶. No obstante, la importancia de la neutralidad tributaria, tampoco se encuentra establecida de manera independiente en el marco jurídico nacional, sino que se deriva principalmente de la limitación en el poder de tasación del SII.

Es así como dentro del ordenamiento jurídico chileno, el art. 64 del CT proporciona un marco legal que permite realizar aportes, divisiones y fusiones de entidades de manera neutral desde el punto de vista fiscal, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos, inhibiendo de esta forma la facultad de tasar del SII. Este principio ha sido aplicado en procesos de reorganización a nivel local y se ha extendido a reorganizaciones con elementos internacionales.

A modo de contexto, el antiguo inc. 5° del art. 64, del CT, previo a las modificaciones introducidas por la Ley 21.713, fue incorporado por la Ley N°19.705, del año 2000, cuyas actas señalan que el objeto de estas modificaciones fue dar certeza sobre el régimen tributario aplicable en una división, fusión o cualquier otro proceso de reorganización, de manera que la utilidad que pueda generar la transferencia de activos se realizará efectivamente cuando los enajene un determinado grupo empresarial a un tercero.

De esta forma, según la historia de la ley N°19.705, se señaló en la sesión *“que 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”*⁷.

Dicho esto, en la misma sesión no se entregaron muchas luces respecto al tema de las reorganizaciones con elementos internacionales, limitándose a señalar que para efectos de dar más certezas se debían agregar a las agencias o sucursales de sociedades extranjeras. Sin embargo, se indicó de forma expresa que se debía dejar incorporado a la norma a *“los activos aportados de cualquier clase, ya que, tanto en uno como en el otro caso, no se aprecian razones conceptuales o de control para mantener esta limitación”*⁸.

Por lo tanto, podemos inferir una intención al momento de legislar, donde se incluían dentro de esta inhibición de la facultad de tasación aquellos procesos que eventualmente podían incluir elementos internacionales.

Con esto en consideración, y ante la falta de elementos de texto que permitan entregar lineamientos más precisos, es que el SII fue estableciendo criterios a través de diversos

⁶ Alvarez G., Luis (2022). “NEUTRALIDAD TRIBUTARIA EN LOS PROCESOS DE DIVISIÓN DE SOCIEDADES: ANÁLISIS DESDE FUNDAMENTOS DE NEUTRALIDAD FISCAL”. Anuario de Derecho Tributario UDP, N° 14, Universidad Diego Portales (Santiago).

⁷ Historia de la Ley N°19.075 disponible en: <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/6477/>.

⁸ Ídem.

pronunciamientos, los cuales a nuestro juicio fueron recogidos por el nuevo texto del artículo 64 del CT según las modificaciones introducidas en la Ley 21.713. En nuestra opinión, en materia de divisiones y fusiones éstos se han mantenido desde hace cierto tiempo de forma orgánica y estable, pero es respecto de los aportes donde se ha apreciado un criterio más impreciso, exigiendo requisitos que no se encontraban expresados en la antigua redacción pero que ahora se encontrarían dentro de dicha norma.

A modo de cierre de esta introducción, debemos agregar que para efectos del análisis nos centraremos en aquellas operaciones que impliquen una transferencia o asignación directa del activo subyacente chileno.

I

CRITERIOS HISTÓRICOS APLICABLES EN PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL INTERNACIONAL

1. NEUTRALIDAD TRIBUTARIA EN LA DIVISIÓN INTERNACIONAL

Desde el punto de vista de la división internacional, nos referimos a aquella operación que implique una transferencia directa del activo chileno. De esta manera, de esta división que tiene lugar en el extranjero, el activo chileno es asignado al nuevo vehículo que nace producto de la división.

De acuerdo con el texto anterior del art. 64 del CT, el SII se encontraba inhibido de aplicar la facultad 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.

Respecto de la división, el SII históricamente ha sido invariable en señalar que estos procesos implican 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, los cuales, en virtud de la decisión societaria adoptada, quedan radicados en una entidad jurídica independiente⁹.

Lo anterior basado también en la interpretación administrativa realizada por el Superintendencia de Valores y Seguros (actual Comisión para el Mercado Financiero o CMF) que señaló que en una división no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que una especificación de derechos preexistentes, los cuales, en virtud de la decisión societaria adopta en la forma y por la mayoría que prescribe la ley, quedan radicados en entidades jurídicas independientes¹⁰.

Por su parte, el SII había interpretado que para que se aplique la inhibición de la facultad de tasación en las divisiones con carácter internacional, es decir, una entidad

⁹ Entre otros, mediante oficios N° 1465 de 2021, N° 843 de 2017 y N° 2531 de 2015.

¹⁰ Oficio N° 2048 de 1989 de la Superintendencia de Valores y Seguros (actualmente CMF).

residente en el extranjero que tiene un activo subyacente chileno, que es asignado a la nueva sociedad resultante de la división, se debía cumplir con el requisito que la división en el país de la sociedad dividida sea análoga a la división efectuada en conformidad a la legislación chilena¹¹.

De esta forma, y según la autoridad, en la medida que la división sea análoga en los términos de la legislación chilena, es decir, que la operación consista en una “... 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”¹², esta operación sería neutra tributariamente y por lo tanto el SII se encontraba imposibilitado de aplicar su facultad de tasación.

Así, era posible entender que existía una división internacional tributariamente neutra cuando se cumplían los siguientes requisitos: (i) Existe en la legislación internacional, donde se lleva a cabo la operación, un concepto de división análogo al chileno, esto es, cumplir con los elementos de la definición de la división de la Ley 18.046 y que se trate de una especificación de derechos preexistentes, que quedan incorporados en una nueva entidad y (ii) mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante.

Dicho esto, es importante mencionar que la definición de división dada por el artículo 94 de la LSA que señala que “[...] 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” apunta al concepto de escisión parcial, toda vez que la entidad que se divide sigue subsistiendo.

En esta misma línea, el SII había exigido que para cumplir con este concepto de división se debe considerar a esta operación como una distribución del patrimonio en una o más sociedades, correspondiendo a los partícipes de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital social de cada una de las nuevas, cerrando de esta forma la posibilidad de plantear una división en el extranjero que implique una distribución asimétrica de las participaciones en la nueva sociedad¹³.

A nuestro juicio, la interpretación que ha dado el SII respecto a los procesos de división internacional se ajustaba al antiguo texto del art. 64 del CT toda vez que este no hacía ninguna distinción respecto al domicilio o residencia de las entidades divididas y la exigencia de que tengan elementos análogos a los chilenos es producto del hecho de asegurarse que la división mantenga su esencia como una especificación de derechos preexistentes, y por lo tanto, substancialmente neutra desde el punto de vista tributario.

¹¹ Entre otros, mediante oficios N° 1465 de 2021, N°947 de 2018 y N° 843 de 2017 y Circular N°45 de 2001.

¹² Artículo 94 de la Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas.

¹³ Oficio N° 3590 de 2009.

2. *NEUTRALIDAD TRIBUTARIA EN LA FUSIÓN INTERNACIONAL*

Como señalamos anteriormente, de acuerdo con el texto anterior del art. 64 del CT, el SII se encontraba inhibido de aplicar la facultad de tasación en los casos de fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantuviese registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad fusionada.

De esta forma, y de manera similar a la interpretación que ha tenido respecto a la división, el SII había sostenido que para efectos que en una fusión internacional se pueda inhibir la facultad de tasación, esto se fundamentará en la medida que dicha fusión se ajustara al concepto establecido en el art. 99 de la LSA, y se mantuviera registrado el valor tributario de los activos y pasivos en la sociedad que sucede a la o las sociedades disueltas¹⁴.

Por lo tanto, para efectos que las fusiones en el extranjero no se encontrasen sujetas a la facultad de tasación del SII, estas operaciones debían consistir en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados; o cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una nueva sociedad que se constituye (fusión por creación) o finalmente cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos (fusión por incorporación)¹⁵. Lo anterior siempre que la sociedad subsistente mantuviera registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad absorbida.

De esta forma, era posible entender que existía una fusión internacional tributariamente neutra cuando se cumplían los siguientes requisitos: (i) Existe en la legislación internacional, donde se lleva a cabo la operación, un concepto de fusión análogo al chileno, esto es, cumplir con los elementos de la definición de la fusión de la LSA y (ii) mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad absorbida o fusionada. En el caso de las fusiones nos parece que el criterio sostenido por el SII cumplía con los fundamentos y razones señaladas para el caso de la división. Por lo tanto, considerando que el art. 64 del CT no hace ninguna distinción respecto al domicilio o residencia de las entidades fusionadas era posible llegar a la misma conclusión sostenida por el SII.

Finalmente cabía preguntarnos entonces que ocurría con aquellas operaciones que teniendo elementos de una fusión no cumplen con el concepto de la fusión en los términos de la LSA. En este escenario, el SII ha sostenido que en caso de que la fusión no cumpla con las definiciones de la LSA y se produzca una transferencia de acciones, se podría aplicar la facultad de tasación a menos que los efectos de la reorganización se produzcan y agoten íntegramente en Chile¹⁶, es decir, se remite a las interpretaciones que ha tenido respecto del aporte de activos, lo cual desarrollaremos de forma más extensa a continuación.

¹⁴ Entre otros, mediante oficios N° 978 de 2021 y N° 840 de 2018.

¹⁵ Artículo 99 Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas.

¹⁶ Oficio N° 978 de 2021.

3. NEUTRALIDAD TRIBUTARIA EN EL APORTE

En primer lugar, interpretando lo dispuesto en el antiguo inc. 5°, del art. 64 del CT, el SII estableció¹⁷ que no se aplicarán las facultades de tasación que contempla el referido art. 64 del CT, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, 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 art. 58 de la LIR, y siempre que dichos procesos de reorganización cumplan los siguientes requisitos:

- Que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad.
- Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante.
- Que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante.
- Que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

Ahora bien, en una primera instancia el SII señaló, en forma reiterada,¹⁸ que para que tenga aplicación lo dispuesto en el antiguo inc. 5°, del art. 64 del CT, era necesario que los efectos tributarios de la reorganización se produzcan y agoten íntegramente en el país, circunstancia que no ocurre cuando, tanto la empresa aportante de los derechos o acciones de una sociedad chilena como la que recibe el aporte, son entidades constituidas en el exterior y sometidas a jurisdicciones tributarias extranjeras (énfasis añadido). En dicho caso, el aporte sí podrá ser objeto de tasación por parte del SII con las consecuentes determinaciones de potenciales ganancias de capital afectas a impuestos en Chile.

No obstante lo anterior, en nuestra opinión dicho criterio (al menos la interpretación del mismo SII) fue variando con el tiempo. Así tenemos el oficio N° 2213 de 2022 en que la autoridad concluye que la exigencia que los efectos tributarios de la reorganización se produzcan y agoten en Chile busca salvaguardar el interés fiscal y la posibilidad de fiscalizar efectivamente esas operaciones, descansando en “*que dicha reorganización o reestructuración del patrimonio tenga como objetivo una asignación eficiente de los activos, manteniendo el correcto desempeño del grupo empresarial, sin desprenderse de los activos o su control, ni radicando el mayor valor, a fin de cuentas, en otra jurisdicción*”¹⁹.

¹⁷ Mediante la Circular N° 45 de 2001.

¹⁸ Entre otros, mediante Oficios N° 530 de 2021, N° 2156 de 2013 y N° 2435 de 2010.

¹⁹ El mismo SII cita el Primer Informe de la Comisión de Hacienda del Senado, durante el segundo trámite constitucional de la Ley N° 19.705, en el cual se indicó que es frecuente que las reorganizaciones no se busque realizar una utilidad, sino que una nueva estructura empresarial para enfrentar los problemas que se generan de la dinámica actual de la economía.

En el citado oficio, el SII razona que lo esencial en un proceso de reorganización es que una enajenación de dicho activo aportado pueda gravarse en Chile posteriormente, cuando el bien salga efectivamente del control del grupo empresarial. El hecho de mantenerlos registrados a costo tributario sería necesario entonces para, si bien posponer la tributación, que en la enajenación posterior se pueda determinar una potencial ganancia de capital gravable. Concluye la autoridad que en el caso analizado (en donde una entidad chilena aportaba activos ubicados en el exterior a otra entidad sin domicilio ni residencia en Chile) se impedía que el mayor valor obtenido por esta última entidad, posteriormente, tras enajenar los activos – registrados en su oportunidad a costo tributario – sea susceptible de pagar impuestos en Chile, al tratarse de un bien ubicado en el extranjero enajenado por una entidad extranjera.

A partir de dicha conclusión pareciera no haberle quedado más espacio al SII que concluir que si en el caso anterior los activos aportados eran chilenos (aun cuando la sociedad receptora del aporte era entidad sin domicilio ni residencia en Chile), se cumplirían los supuestos básicos exigidos por el antiguo art. 64 del CT, inhibiendo al SII de practicar su facultad de tasación²⁰. Así, la necesidad que una enajenación de dicho activo aportado pueda gravarse en Chile posteriormente, cuando el bien salga efectivamente del control del grupo empresarial sería en nuestra opinión el elemento central para entender que los efectos tributarios de la reorganización se producen y agotan íntegramente en el país.

El punto de la legítima razón de negocios ha sido también de constante discusión en su aplicación práctica. Así, adicional a los requisitos que se desprenden de forma expresa en la norma²¹, y de la necesidad que los efectos tributarios de la reorganización se produzcan y agoten íntegramente en el país, cuyo primer alcance ya discutimos, que una reorganización obedezca a una legítima razón de negocios fue primero conceptualizado por el SII cuando la reorganización no sea una forma para evitar el pago de impuestos, como podía ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida. Mediante oficios la autoridad ha dado luces adicionales de este concepto de legitimidad, como podría ser obtener una mayor presencia comercial en el extranjero y mejores posibilidades de financiamiento lo cual quedo más delimitado por la definición entregada en el nuevo artículo 64 del CT según la Ley 21.713.

²⁰ Así lo concluye la autoridad fiscal mediante Oficio N° 881 de 2023.

²¹ A saber, que la reorganización: (i) implique un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad; (ii) que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante; (iii) que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante; y, (iv) que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

II NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 64 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

En el Diario Oficial de 24 de octubre de 2024 se publicó la Ley N° 21.713 sobre Cumplimiento de Obligaciones Tributarias. En ella se incorporaron cambios al art. 64 de CT que nos parece relevante remarcar, y que de acuerdo con las disposiciones transitorias de la referida ley entraron en vigor a partir del 1 de noviembre del mismo año.

Por una parte, los nuevos incisos noveno y undécimo del art. 64 indican que no se aplicará la facultad de tasación respecto de fusiones y divisiones internacionales siempre que se mantenga el costo tributario de los activos en la sociedad absorbente o naciente de una fusión, en la o las sociedades que nacen con ocasión de la división.

En ese sentido, parece claro que la nueva redacción viene a confirmar el criterio histórico que a nuestro juicio se desprendía del antiguo art. 64 y que se extraía también de la última jurisprudencia administrativa emitida por el SII.

Ahora bien, el nuevo art. 64 agrega que cuando se trate de procesos de reorganizaciones empresariales internacionales distintas de fusiones y divisiones (como sería el caso de aporte de activos que hemos venido discutiendo), que produzcan efectos en bienes, acciones o derechos situados en el país, no procederá la facultad de tasación siempre que cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- i. que exista una legítima razón de negocios;
- ii. que no se originen flujos de dinero para el aportante;
- iii. que se mantenga el costo tributario de los activos que se transfieren, asignen o aporten con ocasión de la reorganización;
- iv. que se haya cumplido con las exigencias legales de la jurisdicción extranjera que corresponda;
- v. se mantenga o no se afecte la potestad tributaria de Chile, esto es, cuando un posterior aporte o transferencia de los activos que hubieran sido asignados o aportados en el proceso de reorganización sean efectivamente susceptibles de ser gravados en Chile.

Importante tener presente que el inc. décimo cuarto del nuevo art. 64 del CT agrega una definición del concepto de “legítima razón de negocios”, ejemplificado, entre otras razones, aquella que tenga por finalidad mejorar o facilitar las condiciones del negocio, así como obtener ventajas competitivas; financiamiento; la eliminación o mitigación de costos o riesgos; aumentar la capacidad productiva o de presencia en el mercado; optimizar la administración o cualquier otra finalidad similar a las anteriormente señaladas y que, en cualquier caso, sea distinta a la meramente tributaria.

Ahora bien, de una primera lectura de este nuevo inc. duodécimo del art. 64 del CT pareciera que se han recogido los principales elementos del antiguo art. 64. Lo relevante a nuestro juicio son dos condiciones novedosas a nivel legislativo al menos: (1) que se solicita que se produzcan efectos en bienes, acciones o derechos situados en el país; y, (2) se

mantenga o no se afecte la potestad tributaria de Chile. Ambas condiciones, como vimos, en línea con los últimos criterios sostenidos por la autoridad fiscal en su jurisprudencia administrativa.

Adicional a lo anterior, el nuevo inc. décimo tercero del art. 64 agrega que no procederá la limitación de la facultad de tasación en proceso de reorganización empresarial (incluyendo fusiones y divisiones) que impliquen el traslado de la propiedad de acciones o derechos hacia paraísos fiscales²² o que estén liberados de llevar contabilidad según normas de general aplicación.

III EFECTOS DEL NUEVO ENTENDIMIENTO

Nos parece claro que el concepto referido a que los efectos tributarios de una reorganización se produzcan y agoten íntegramente en el país ha ido mutando. Históricamente la autoridad fiscal sostuvo que esto solo se cumpliría en la medida el aporte debía hacerse en una entidad chilena o hacerse en una entidad extranjera que simultáneamente radicara tal participación en una entidad local²³. Tal como advirtió la doctrina²⁴, el año 2021 pareció modificar el entendimiento de una neutralidad de los aportes de entidades locales en entidades extranjeras en caso de que los aportantes fuesen locales. Efectivamente mediante el oficio N° 530 de 2021 el SII entendió que, cumpliéndose ciertos supuestos un aporte de una sociedad local en una sociedad extranjera podía llegar a agotar sus efectos en Chile. Lamentablemente el oficio N° 2213 de 2022 pareciera haber limitado dicho entendimiento en caso de que el aporte fuera realizado por una entidad extranjera de una sociedad local en otra sociedad extranjera. La consecuencia lógica de lo anterior es que dicha transferencia no sería neutra tributariamente, debiendo determinar cuál es la ganancia de capital a ser sujeta a los impuestos que correspondan.

En ese sentido, si bien nos parece razonable inhibir las facultades de tasación del SII en estos casos, debería ser salvaguardando el interés fiscal y la posibilidad de fiscalizar efectivamente esas operaciones.

²² La norma propuesta se refiere a entidades domiciliadas o residentes en países o territorios con régimen fiscal preferencial, a los que se refiere el art. 41 H de la LIR.

²³ Aquí se citan los oficios N°1628 de 2002, N°2410 de 2017, N°4849 de 2005, N°41 de 2021, y N°978 de 2021, para ratificar el aporte a una sociedad chilena; y los oficios N°209, N°4848 y N°4849 de 2005, N°1433 de 2008, N°1276 de 2007, N°2410 de 2017 y N°1628 de 2020, para la radicación simultánea.

²⁴ Ibáñez, María Jesús (2022). “OPERACIONES DE REORGANIZACIÓN INTERNACIONALES”, Anuario de Derecho Tributario UDP, N° 14, Universidad Diego Portales (Santiago).

Sobre salvaguardar el interés fiscal, como analizamos, a nuestro juicio el elemento central para justificar una neutralidad en procesos de reorganización internacionales es la necesidad que una enajenación de dicho activo aportado pueda gravarse en Chile posteriormente, cuando el bien salga efectivamente del control del grupo empresarial. Por lo tanto, una forma de asegurar dicha facultad de gravar se lograría en la medida que la sociedad que recibe el aporte sea una entidad con domicilio o residencia en Chile, ya que esa sociedad al ser residente o domiciliada en Chile en enajenación posterior deberá gravarse por su renta de fuente mundial²⁵. Como recién mencionamos, esto ya ha sido reconocido históricamente por el SII a través de numerosa jurisprudencia administrativa ya citada. Ahora bien, otra forma de salvaguardar el interés fiscal pareciera desprenderse del Oficio N° 881 de 2023 ya revisado. En la práctica bastaría con que el activo aportado sea de fuente nacional en los términos de los arts. 10 y 11 de la LIR para hacerlo.

Es por eso por lo que en nuestra opinión la nueva redacción del art. 64 del CT incluida en la Ley 21.713 va en la línea correcta de salvaguardar el interés fiscal, al exigir, en lo pertinente, que los procesos de reorganizaciones empresariales internacionales produzcan efectos en bienes, acciones o derechos situados en el país y se mantenga o no se afecte la potestad tributaria de Chile. Ante esto nos preguntamos: *¿Debiese ser tributariamente neutro el aporte de un bien situado en Chile en que tanto el aportante como la entidad receptora del aporte son no domiciliados ni residentes en Chile?* A nuestro juicio, en la medida que se trate de bienes, acciones o derechos situados en el país se mantendría la potestad tributaria chilena en una posterior enajenación, lo que debería inhibir la facultad de tasación del SII. Luego está la posibilidad de fiscalizar efectivamente esas operaciones. Sobre esto último nos parece nuevamente que la Ley 21.713 va en la línea adecuada al establecer limitaciones a la inhibición de la facultad de tasación del SII en casos en que dicha fiscalización se pueda ver mermada, tales como por falta de acceso a información (por ejemplo, cuando el traslado de la propiedad de acciones o derechos hacia paraísos fiscales) o falta de información contable básica que nos permita mantener registrado el costo tributario de los bienes aportes (por ejemplo, cuando la jurisdicción de la sociedad receptora del aporte libere de llevar contabilidad según normas de general aplicación).

Por el contrario: *¿Qué pasaría si el bien aportado fuera extranjero y la sociedad receptora del aporte es también no domiciliada ni residente en Chile?* En ese caso, la posición que pareciera desprenderse ahora del legislador es que en dicha venta efectivamente, y en línea con el criterio del antiguo art. 64 de CT, se impide que el mayor valor obtenido por esta última entidad, posteriormente, tras enajenar los activos sea susceptible de pagar impuestos en Chile, al tratarse de un bien ubicado en el extranjero enajenado por una entidad extranjera.

²⁵ En línea con lo dispuesto en el art. 3 de la LIR.

CONCLUSIÓN

En un escenario cada vez más globalizado, estimamos relevante como herramienta que existan procesos de reorganizaciones empresarial neutros para efectos fiscales. En línea con lo que tuvo a la vista el legislador, es cada vez más frecuente la necesidad de reorganizarse por razones legítimas de negocios, no buscando en ese proceso la realización de una utilidad, sino que una nueva estructura empresarial para enfrentar los problemas que se generan de la dinámica actual de la economía. Así, el objetivo es que la utilidad que pueda generar la transferencia de activos se realice efectivamente cuando éstos se enajenen a un tercero.

En ese contexto, la norma del art. 64 del CT permite aportar, dividir y fusionar entidades de forma tributariamente neutral cumpliendo ciertos requisitos. En un escenario transfronterizo, la autoridad ha sido consistente en interpretar que para los casos de divisiones y fusiones con componentes internacionales se inhibe la facultad de tasación del SII en la medida que dicha división y/o fusión en el país de la sociedad dividida y/o fusionada sea análoga a la división y/o fusión efectuada en conformidad a la legislación chilena.

El criterio para los aportes pareciera ser más difuso. En el razonable intento de proteger el interés fiscal, a nuestro juicio la autoridad en su interpretación generó cierta incertidumbre al diferenciar caso a caso las circunstancias en que dichos aportes con componentes internacionales serían neutros para efectos fiscales. Nos parece que el camino adecuado sería que en la medida que se cumplan con los requisitos que se extraen del referido art. 64 de CT²⁶, la creación administrativa de que los efectos tributarios de la reorganización se produzcan y agoten en Chile no sería necesaria, en la medida que se pueda salvaguardar el interés fiscal y la posibilidad de fiscalizar efectivamente esas operaciones, esto es, cuando un posterior aporte o transferencia de los activos que hubieran sido asignados o aportados en el proceso de reorganización sean efectivamente susceptible de ser gravado en Chile.

En ese sentido, la nueva redacción del art. 64 del CT entrega herramientas valiosas, tales como que los procesos de reorganización no impliquen el traslado de activos situados en el país a entidades domiciliadas o residentes en países o territorios a los que se refiere el art. 41 H de la LIR o que según la legislación extranjera estén liberados de llevar contabilidad según normas de general aplicación.

²⁶ A saber, en línea con lo ya indicado: que la reorganización, que: (i) implique un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad; (ii) que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante; (iii) que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante; y, (iv) que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez G., Luis (2022). “NEUTRALIDAD TRIBUTARIA EN LOS PROCESOS DE DIVISIÓN DE SOCIEDADES: ANÁLISIS DESDE FUNDAMENTOS DE NEUTRALIDAD FISCAL”. Anuario de Derecho Tributario UDP, N° 14, Universidad Diego Portales (Santiago).
- Faúndez U., Antonio. (2021). Tributación en las reorganizaciones empresariales. Editorial Tirant Lo Blanch (Valencia).
- Ibáñez, María Jesús (2022). “OPERACIONES DE REORGANIZACIÓN INTERNACIONALES”, Anuario de Derecho Tributario UDP, N° 14, Universidad Diego Portales (Santiago).
- Vergara, Samuel (2006). Planificación Tributaria & Tributación. Editorial Nova Lex (Santiago).

IMPUESTO AL LUJO: APLICACIÓN PRÁCTICA Y CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

MARGARITA GONZÁLEZ ZÚÑIGA²⁷, RODRIGO BENÍTEZ CÓRDOVA²⁸
Y SEBASTIÁN CORNEJO MENESES²⁹

RESUMEN

El 4 de febrero de 2022 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 21.420, denominada “*Reduce o elimina exenciones tributarias que indica*” y que en su artículo 9° establece un Nuevo Impuesto a Beneficio Fiscal conocido como “*Impuesto al Lujó*”, el cual viene en gravar ciertos bienes que mantengan un precio corriente en plaza superior al regulado en la norma y que no se encuentren exentos por el ordenamiento jurídico de este gravamen. Sin embargo, existe una expectación por parte de los contribuyentes, debido a que, es posible que se asienten criterios jurisprudenciales en los Tribunales de Justicia.

PALABRAS CLAVE: impuesto al lujo, artículo 9° Ley N° 21.420, exención tributaria.

INTRODUCCIÓN

Con el objeto de afrontar el gasto fiscal derivado de las reformas a las pensiones y el sistema previsional chileno, el Poder Ejecutivo ingresó al Congreso un proyecto de ley con el objeto de aumentar la recaudación fiscal en forma sostenida, el cual se discutió y tramitó conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República, para posteriormente ser promulgada con fecha 27 de enero del año 2022 la Ley N° 21.420, que “reduce o elimina exenciones tributarias que indica”, la cual fue publicada en el Diario Oficial el día 04 de febrero del mismo año calendario.

En la norma previamente señalada, se contempla la creación de un “Nuevo Impuesto a Beneficio fiscal” o “Impuesto al Lujó” previsto y regulado en el artículo 9° de la Ley N°

²⁷ Abogada, Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad Pedro de Valdivia. Magíster en Derecho (LL.M) mención Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Diplomado en Contratación Laboral y Migración, Universidad de Los Andes. Abogada en SW Chile.

²⁸ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de Chile. Magíster en Impuestos, Georgetown University, Law Center, Washington D.C., Estados Unidos de América. Profesor de postgrado en Universidad de Santiago de Chile y Pontificia Universidad Católica de Chile. Socio Líder de SW Chile.

²⁹ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad Finis Terrae. Abogado en SW Chile.

21.420, el cual consiste en un gravamen a beneficio fiscal sobre ciertos bienes de propiedad de las personas al 31 de diciembre del año anterior al devengo del impuesto (artículo 9°, inciso 4°, Ley N° 21.420).

Sin embargo, tal como será revisado en el presente trabajo, el Servicio de Impuestos Internos ha debido cumplir la misión de otorgar a los contribuyentes claridad respecto a la interpretación de la norma y en cuanto a la forma de afectación de los bienes gravados con este tributo, puesto que, el Ministerio de Hacienda no ha cumplido con el mandato legal previsto en el artículo 9°, inciso final, de la Ley N° 21.420.

Lo anterior causa una aplicación tediosa del Impuesto al Lujó, puesto que, es un aliciente para la germinación de criterios jurisprudenciales diversos, vulneración de principios y falta de elementos que permitan determinar correctamente el impuesto en comento, por lo que, hemos visto durante el último tiempo corrientes jurisprudenciales tendientes a dejar sin efecto la aplicación del gravamen al acoger los reclamos tributarios interpuestos por los contribuyentes, en los que, precisamente se argumenta una errónea aplicación del impuesto, vulneración de principios y acreditación de los requisitos de exención.

Debido a lo señalado previamente, el legislador por medio de la Ley N° 21.713, introdujo modificaciones al impuesto regulado en el artículo 9° de la Ley N° 21.420, con el objeto de volver su aplicación eficaz y lograr su cometido final, esto es, aumentar la recaudación fiscal para afrontar el gasto derivado de las reformas a las pensiones y el sistema previsional chileno.

Por lo tanto, venimos en exponer al lector la aplicación práctica y los criterios jurisprudenciales que se han elaborado durante la vigencia del artículo 9° de la Ley N° 21.420 y cómo los problemas en su fiscalización y recaudación han motivado al Poder Ejecutivo a realizar indicaciones y modificaciones a este Impuesto al Lujó.

I

CONTEXTO Y ALCANCE DEL ARTÍCULO 9° DE LA LEY N° 21.420

1. *TRAMITACIÓN, PUBLICACIÓN Y VIGENCIA DE LA LEY N° 21.420*

El Presidente de la República, con fecha 21 de diciembre de 2021, mediante el Mensaje N° 415-369 ingresó un proyecto de ley enfocado en eliminar o reducir un conjunto de exenciones tributarias, con el objeto de mejorar el sistema tributario para hacer frente a una reforma previsional sustancial orientada a mejorar la pensión básica solidaria³⁰. Posteriormente, en la sesión de la Comisión de Hacienda de la Honorable Cámara de Diputados, de fecha 18 de enero de 2022, el Ministro de Hacienda, don Rodrigo Cerda, realizó indicaciones al proyecto de ley, proponiendo la creación de un “Nuevo Impuesto a Bienes de Lujó”, incorporando la siguiente propuesta:

³⁰ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile / CBN, “*Historia de la Ley N° 21.420*”, pág. 1.

“Se incorpora a nuestro sistema tributario un impuesto anual a beneficio fiscal de tasa 2.0% sobre el valor de tasación fiscal o valor de mercado, según corresponda, que se paga de manera adicional al pago de permisos de circulación o equivalente, por la propiedad de los siguientes vehículos de lujo:

- *Helicópteros de uso privado.*
 - *Aviones de uso privado.*
 - *Yates.*
 - *Automóviles con valor de tasación mayor a \$40.000.000.*
- *No se afectarán con el impuesto los bienes de propiedad de una empresa que desarrolle actividades productivas (de los números 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20 de la LIR).*
- *El impuesto se devenga anualmente al 1° de enero, considerando los bienes de propiedad del contribuyente al 31 de diciembre del año anterior, y se paga durante el mes de abril”³¹.*

Al realizar un estudio de la indicación realizada por el Ministro de Hacienda, es manifiesto el espíritu de la ley que se consagra en la historia fidedigna de la misma, por lo que, al aplicar las reglas de interpretación contenidas en los artículos 19 y siguientes del Código Civil, en efecto, lo que se intenta gravar con impuesto al lujo son los helicópteros, aviones, yates y automóviles de uso privado para fines personales y suntuarios, no teniendo por objeto afectar los bienes de propiedad de un contribuyente que desarrolle actividades productivas previstas en el artículo 20, números 1°, 3°, 4° y 5°, de la LIR.

El 04 de febrero de 2022 se publicó la Ley N° 21.420, mientras que, el 1° de abril de 2022, entró en vigor el Artículo 9° que establece un nuevo Impuesto Anual a beneficio fiscal de 2% sobre el Valor Corriente en Plaza de Bienes de Lujo, ubicados en territorio nacional, de propiedad de un contribuyente al 31 de diciembre de cada año, el que se devengó por primera vez el 1° de enero de 2023.

De esta manera, la tasa y los bienes gravados por este nuevo impuesto se encuentran contenidos en el artículo 9°, inciso 1°, de la Ley N° 21.420:

Artículo 9°, incisos 1°, Ley N° 21.420: *“Establécese un impuesto anual a beneficio fiscal de tasa 2% sobre el precio corriente en plaza de los siguientes bienes ubicados en territorio nacional, de propiedad de un contribuyente, persona natural o jurídica, al 31 de diciembre de cada año:*

1. *Helicópteros, tripulados, de peso superior a 160 kilos, cuyo precio corriente en plaza sea igual o superior a 122 unidades tributarias anuales determinadas según el valor de ésta a diciembre del año respectivo.*
2. *Aviones, tripulados, de peso superior a 160 kilos, cuyo precio corriente en plaza sea igual o superior a 122 unidades tributarias anuales determinadas según el valor de ésta a diciembre del año respectivo.*
3. *Yates, cuyo precio corriente en plaza sea igual o superior a 122 unidades tributarias anuales determinadas según el valor de ésta a diciembre del año respectivo y cuyo registro corresponda a esta calificación según la normativa vigente de la Dirección General del Territorio Marítimo y de Marina Mercante, con excepción de aquellos cuyo principal medio de propulsión sea la vela y sean utilizados*

³¹ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile /CBN, “Historia de la Ley N° 21.420”, págs. 113-114.

por deportistas en sus actividades deportivas, de acuerdo con las normas que determine el reglamento de este artículo, establecido en el inciso final.

*4. Automóviles, station wagons y vehículos similares, cuyo precio corriente en plaza sea igual o superior a 62 unidades tributarias anuales determinadas según el valor de ésta a diciembre del año respectivo*³².

Del texto finalmente publicado, se desprende que este impuesto grava los helicópteros, aviones, yates y automóviles, los que, ubicados en el territorio nacional, y cumpliendo con los demás requisitos previstos por el legislador, serán gravados con una tasa del 2% sobre el precio corriente en plaza.

2. BIENES EXENTOS DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO

El legislador ha regulado casos de bienes exentos de la aplicación del Nuevo Impuesto al Lujó, debido a que, existen casos en que sería perjudicial para el erario fiscal o nocivo para actividades económicas y deportivas. Las exenciones previstas en la ley son las siguientes:

Artículo 9°, inciso 1°, N° 3, Ley N° 21.420: “3. Yates, cuyo precio corriente en plaza sea igual o superior a 122 unidades tributarias anuales determinadas según el valor de ésta a diciembre del año respectivo y cuyo registro corresponda a esta calificación según la normativa vigente de la Dirección General del Territorio Marítimo y de Marina Mercante, con excepción de aquellos cuyo principal medio de propulsión sea la vela y sean utilizados por deportistas en sus actividades deportivas, de acuerdo con las normas que determine el reglamento de este artículo, establecido en el inciso final”³³.

Artículo 9°, inciso 2°, Ley N° 21.420: “No se afectarán con este impuesto los bienes de propiedad del Fisco ni de las municipalidades. Tampoco se afectarán los bienes de propiedad de una empresa que desarrolle actividades de los números 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, siempre que los bienes respectivos se encuentren efectivamente destinados y sean indispensables para el desarrollo de dichas actividades”³⁴.

Tal como se ha expuesto, el legislador exime de la aplicación de este impuesto a personas jurídicas de carácter público y sociedades que cumplan con aquellos requisitos previstos en el inciso previamente citado. Aquello revisado previamente, debe ser complementado con la Circular N° 57 del 26 de diciembre del año 2022, modificada por la Circular N° 38 del 06 de septiembre de 2023, ambas emitidas por el Servicio, mediante las cuales se regulan las exenciones previstas por el legislador en el artículo 9° de la Ley N° 21.420. De esta manera, la autoridad fiscalizadora viene en interpretar y señalar en forma esquematizada los bienes exentos de la aplicación del impuesto, los cuales son los siguientes³⁵:

³² Ley N° 21.420, Chile.

³³ Ley N° 21.420, Chile.

³⁴ Ley N° 21.420, Chile.

³⁵ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 57 de 2022 y Circular N° 38 de 2023.

- Los que sean de propiedad del fisco.
- Los que sean de propiedad de las municipalidades.
- Los que sean de propiedad de las empresas –personas naturales o jurídicas, independiente del régimen tributario al que se encuentren acogidas y ya sean que tributen en base a renta efectiva o presunta– que desarrollen actividades de los números 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20 de la LIR.
- Los yates que cumplan los requisitos previstos en la Circular N° 57 del 26 de diciembre del año 2022³⁶.

En cuanto a los bienes de propiedad de las empresas, el SII, por medio de la Circular N° 57 en su Numeral II N° 5 literal c), modificada por la Circular N° 38 del 06 de septiembre de 2023, regula la exención de la siguiente manera:

“c) Los que sean de propiedad de las empresas –personas naturales o jurídicas, independiente del régimen tributario al que se encuentren acogidas y ya sean que tributen en base a renta efectiva o presunta– que desarrollen actividades de los números 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que, cumpliendo los requisitos establecidos en el apartado 2, cumplan, además, los siguientes requisitos copulativos al 31 de diciembre del año anterior al devengo del impuesto:

i. Que los bienes se encuentren efectivamente destinados al desarrollo de dichas actividades, lo que tratándose de empresas que lleven contabilidad supone que formen parte del activo fijo o realizable³⁷ de estas últimas.

ii. Que los bienes sean indispensables para el desarrollo de dichas actividades³⁸.

Estos bienes deben estar destinados y ser indispensables para el desarrollo de la actividad del contribuyente, y deben formar parte del activo fijo de dichas empresas. Respecto a esta exención, ha existido jurisprudencia administrativa del SII, mediante la cual se ha establecido que la exención antes enunciada es plenamente aplicable a las empresas que adquieran los bienes para darlos en arrendamiento con o sin opción de compra a otras sociedades. Lo anterior se rescata del siguiente párrafo contenido en el Oficio Ordinario N° 1726 del 15 de junio del año 2023.

“La exención también aplicaría a las empresas que adquieren bienes para darlos en arrendamiento con o sin opción de compra a otras empresas, siempre que dichos bienes estén destinados y sean indispensables para el desarrollo de su actividad de arrendamiento, los que han de formar parte del activo fijo de dichas empresas en caso que lleven contabilidad y mientras no se ejerza la opción, de existir. Lo anterior, por

³⁶ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 57 de 2022 y Circular N° 38 de 2023.

³⁷ La Circular N° 38 de fecha 06 de septiembre de 2023 del Servicio de Impuestos Internos, contempla una nueva interpretación de la ley, haciendo una distinción importante, vale decir, estima que debe considerarse el activo fijo y realizable, de aquellas empresas que lleven contabilidad.

³⁸ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 57 de 2022 y Circular N° 38 de 2023.

*corresponder a actividades de comercio clasificadas en el N° 3° del artículo 20 de la LIRI, o en su defecto, en el N° 5° del mismo artículo*³⁹.

Dicho oficio, guarda relación con la interpretación administrativa realizada por el SII en las Circulares N° 57 del 2022 y N° 38 del año 2023, por lo que, una sociedad que destina los bienes gravados a una de las actividades descritas en los números 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deben ser considerados dentro de la exención establecida por el legislador en el artículo 9°, inciso 2°, de la Ley N° 21.420.

En adición a lo anterior, la autoridad administrativa por medio del Oficio Ordinario N° 1070 del 06 de abril del año 2023, definió que aquellas personas jurídicas que soliciten la exención antes comentada, deben ser necesariamente una empresa productiva que genere rentas y lucre con los bienes. La afirmación anterior se desprende del siguiente párrafo:

*“Al efecto, y conforme lo sostenido invariablemente este Servicio, una institución sin fines de lucro no puede ser considerada una empresa, por cuanto el lucro es un elemento esencial de dicho concepto. Luego, y aun cuando sus actividades puedan enmarcarse en los N° 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20 de la LIR, el Club Aéreo XXX no reviste la calidad de empresa por tratarse de una institución sin fines de lucro, por lo que a su respecto no es aplicable la mencionada exención*⁴⁰.

Por lo que, un contribuyente que estime aplicable la exención en comento debe desarrollar alguna de las actividades previstas en los números 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y necesariamente debe tener como fin la obtención de lucro y dichos bienes deben mantener la aptitud para generar rentas gravadas con impuesto a la renta.

Por otra parte, en aquello concerniente específicamente a los yates, el Servicio en la Circular N° 57 del 26 de diciembre del año 2022, establece los siguientes requisitos para ser eximido de la aplicación del Impuesto al Lujo.

“d) Los yates que, cumpliendo los requisitos indicados en la letra c) del apartado 2. precedente, cumplan, además, los siguientes requisitos copulativos al 31 de diciembre del año anterior al devengo del impuesto, de acuerdo con las normas que determine el reglamento referido en el apartado 8. siguiente:
i. Que tengan como principal medio de propulsión la vela.
*ii. Que sean utilizados por deportistas en sus actividades deportivas*⁴¹.

³⁹ Oficio Ordinario N° 1726 de 2023.

⁴⁰ Oficio Ordinario N° 1070 de 2023.

⁴¹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 57 de 2022.

Por ende, el Servicio al realizar una interpretación de la norma, exime de la aplicación del referido gravamen a los yates que tengan como medio principal de propulsión una vela y que tenga como fin su utilización para actividades deportivas, de esta manera, no se desincentiva el deporte de vela en el territorio nacional.

Además, debemos hacer presente al lector que, existen exenciones especiales previstas en el ordenamiento jurídico nacional, tales como las previstas en el artículo 4° de la Ley N° 10.502 y en el artículo 156 de la Ley N° 10.343, las cuales se otorgan a ciertas personas jurídicas exentas de todo impuesto o gravamen previsto en la ley, como lo serían en este caso: la Federación Aérea de Chile, Clubes Aéreos afiliados a esta última y los Cuerpos de Bomberos de la República

Artículo 4, Ley N° 10.502: *“La Federación Aérea de Chile y los Clubes Aéreos afiliados a ella quedan exentos de toda contribución o derecho fiscal o municipal presente o futuro sobre sus bienes y rentas”*⁴².

Artículo 156, Ley N° 10.343: *“Decláranse exentos del pago de toda contribución fiscal o municipal a los Cuerpos de Bomberos y de Voluntarios de los Botes Salvavidas de la República que gozan de personalidad jurídica”*⁴³.

En cuanto a la exención prevista en el artículo 4° de la Ley N° 10.502, esta es recogida y analizada en jurisprudencia administrativa reciente, por medio del Oficio N° 1070 del 06 de abril del año 2023, emitido por el SII, en el cual se sostiene lo siguiente:

“Sin perjuicio de lo anterior, y en relación con el artículo 4° de la Ley N° 10.502, que dispone que “la Federación Aérea de Chile y los Clubes Aéreos afiliados a ella quedan exentos de toda contribución o derecho fiscal o municipal presente o futuro sobre sus bienes y rentas”, este Servicio resolvió que el vocablo “contribución” está empleado en un sentido amplio, abarcando todos los impuestos determinados en la ley, sea que éstos graven rentas o bienes.

*De este modo, en la medida que el Club Aéreo XXX se encuentre afiliado a la señalada federación se exime del impuesto establecido en el artículo 9 de la Ley N° 21.420, requisito que deberá acreditar debidamente ante este Servicio”*⁴⁴.

Respecto a la exención establecida en favor de los Cuerpos de Bomberos de la República, se respalda aquello previsto en el artículo 156 de la Ley N° 10.343 por el Oficio Ordinario N° 1706, del 23 de agosto del año 2024, emitido por el Servicio, en el que se resuelve lo siguiente:

⁴² Ley N° 10.502, Chile.

⁴³ Ley N° 10.343, Chile.

⁴⁴ Oficio Ordinario N° 1070 de 2023

“En consecuencia, y habida consideración de lo dispuesto en el citado artículo, se informa que el Cuerpo de Bomberos peticionario, en la medida que goce de personalidad jurídica, se encuentra exento del impuesto establecido en el artículo 9° de la Ley N° 21.420”⁴⁵.

Por lo tanto, en virtud de todo aquello previamente analizado, es posible sostener que se encuentran exentos del Impuesto al Lujó los siguientes bienes:

- Los bienes de propiedad del Fisco.
- Los bienes de propiedad de las Municipalidades.
- Los bienes que sean de propiedad de las empresas – personas naturales o jurídicas, independiente del régimen tributario al que se encuentren acogidas y ya sean que tributen en base a renta efectiva o presunta – que desarrollen actividades de los números 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que, sean aptos para la producción de renta de personas naturales o jurídicas con fines de lucro.
- Los yates con propulsión de vela y que sean utilizados por deportistas en sus actividades deportivas.
- Exenciones especiales previstas en leyes especiales, como lo son los casos del artículo 4° de la Ley N° 10.502 y el artículo 156 de la Ley N° 10.343.

3. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y APLICACIÓN DE LA TASA

Conforme al artículo 9°, inciso 1° de la Ley N° 21.420, el referido Impuesto al Lujó debe aplicarse sobre el “precio corriente en plaza”. Sin embargo, no entrega más información al respecto sobre la base imponible a la cual se le debe aplicar la tasa del 2%.

El legislador entregó y delegó la facultad en cuanto a la determinación de la base Imponible al Servicio, el que deberá determinar el “precio corriente en plaza” conforme al Decreto Ley sobre Rentas Municipales, o en subsidio, de acuerdo al Capítulo VI de la Ley N° 16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Artículo 9°, inciso 3°, Ley N° 21.420: *“Para los fines de este artículo se entenderá como “precio corriente en plaza” de los respectivos bienes el que determine anualmente el Servicio de Impuestos Internos, en conformidad a las disposiciones del decreto ley N° 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales, cuyo texto refundido y sistematizado fue fijado por el decreto supremo N° 2.385, de 1996, del Ministerio del Interior. En los casos en que no exista tal determinación, se aplicarán para estos efectos las normas de valoración de bienes del Capítulo VI de la ley N° 16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones”⁴⁶.*

⁴⁵ Oficio Ordinario N° 1706 de 2024.

⁴⁶ Ley N° 21.420, Chile.

Considerando lo anterior, el SII mediante la Resolución N° 124 del 26 de diciembre del año 2022 y la Resolución N° 145 del 21 de diciembre del 2023 cumplió con el mandato legal previsto por el legislador en el artículo 9°, inciso 3°, de la Ley N° 21.420, publicando el Registro del precio corriente en plaza de los bienes gravados por el “Impuesto al Lujo”⁴⁷.

Se debe agregar a lo anterior que, la aplicación de la tasa del 2% debe aplicarse a la totalidad del precio corriente en plaza o base imponible de los bienes que sean gravados con impuesto al lujo, sin aplicación de deducciones. Esta afirmación proviene del criterio interpretativo sostenido por el Servicio en la jurisprudencia administrativa reciente, específicamente mediante el Oficio N° 1149 del 13 de abril del año 2023, mediante el cual la autoridad administrativa sostiene lo siguiente:

*“Conforme lo anterior y respecto de lo consultado, se informa que la tasa de 2% del impuesto del artículo 9 de la Ley N° 21.420 se aplica sobre la totalidad del precio corriente en plaza (base imponible) de los bienes que grava, sin deducción alguna”*⁴⁸.

En conclusión, el “Impuesto al Lujo” está sujeto a un sistema de determinación estatal en cuanto a la base imponible y la aplicación de la tasa, aplicándola sobre el total del “precio corriente en plaza” determinado por el SII, sin gozar el contribuyente de algún tipo de deducción aplicable.

4. DEVENGO, GIRO Y PAGO DEL IMPUESTO

El artículo 9°, inciso 4°, de la Ley N° 21.420, regula el devengo del impuesto, el cual tiene un carácter anual y se devenga el 01 de enero sobre los bienes de propiedad de un contribuyente al 31 de diciembre del año anterior.

Artículo 9°, inciso 4°, Ley N° 21.420: *“El impuesto se devengará anualmente al 1 de enero, considerando los bienes de propiedad del contribuyente al 31 de diciembre del año anterior”*.

Ahora bien, en el caso que una persona enajene o adquiera uno o más bienes de aquellos gravados con Impuesto al Lujo durante el año del devengo, por instrucción del SII contenida en la Circular N° 57 del 26 de diciembre del año 2022, no se modificará la base imponible del impuesto previamente devengado, sino que, se aplicará para el período tributario siguiente⁴⁹.

En cuanto al giro y pago del Impuesto, el legislador delega al Servicio la forma en que debe ser realizado, por lo que, con fecha 26 de diciembre del año 2022, mediante la Resolución N° 125, la autoridad fiscalizadora instruyó la forma del giro y pago del

⁴⁷ Servicio de Impuestos Internos, Resolución N° 124 de 2022 y Resolución N° 145 de 2023.

⁴⁸ Oficio Ordinario N° 1149 de 2023.

⁴⁹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 57 de 2022.

impuesto establecido en el artículo 9° de la Ley 21.420. Sin embargo, la ley es clara y fija el límite de tiempo en el cual se deben realizar estos actos, estableciendo como rango el mes de abril de cada año.

Artículo 9°, inciso 6°, Ley N° 21.420: *“El giro y pago de este impuesto se realizará durante el mes de abril de cada año en la forma que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución”*.

El SII en el Resolutivo 1°, de la Resolución N° 125 del año 2022, establece los requisitos y elementos que debe reunir el Giro del Impuesto al Lujó, los cuales son los siguientes⁵⁰, a saber:

- Debe ser emitido por la Dirección Regional competente según el domicilio del contribuyente.
- Se debe emitir un giro por cada bien que le pertenezca al contribuyente al 31 de diciembre del año anterior a su devengo. En el caso que le pertenezca a más de una persona, se emitirá un giro por el total, a nombre de uno de los propietarios⁵¹.
- El Giro debe considerar los datos básicos del contribuyente, es decir, el nombre o razón social, domicilio, Rol Único Tributario y domicilio.
- Además, se debe especificar el bien con los datos de identificación con que cuente el Servicio, tales como su tipo, marca, modelo, año de fabricación o matrícula, así como su precio corriente en plaza y el monto del impuesto reajustado a partir del devengo.

Conforme al Resolutivo 2°, de la Resolución N° 125 del año 2022, el Giro debe ser emitido dentro de los primeros 5 días hábiles de abril de cada año, debiendo ser notificado al contribuyente conforme a lo dispuesto en los artículos 11 y 11 bis del Código Tributario. Una vez notificado del Giro, el contribuyente debe pagar y enterar en arcas fiscales el monto del impuesto dentro del mismo mes dentro del cual fue emitido.

Cabe destacar que, en el caso que el sujeto pasivo no entere dentro del plazo previsto el monto total del impuesto, éste se reajustará y se aplicarán los intereses establecidos en el artículo 53 del Código Tributario.

5. FORMA DE AFECTACIÓN DE LOS BIENES RESPECTIVOS

Como ha quedado de manifiesto en el presente trabajo, se utilizó como técnica legislativa delegar al SII ciertos elementos sustanciales para la correcta aplicación y determinación del tributo en estudio. Sin embargo, en este caso, nos encontramos ante una delegación

⁵⁰ Servicio de Impuestos Internos, Resolución N° 125 de 2022.

⁵¹ Es una manifestación de uno de los principios de la comunidad o copropiedad en el derecho chileno, en virtud del cual, cada copropietario es dueño del todo, por lo que, debe soportar la totalidad de los gravámenes impuestos sobre el bien (artículo 2306, Código Civil de Chile).

que busca suplir factores esenciales para verificar la aplicación del Impuesto al Lujo, esto es, la forma de verificar la afectación de los bienes respectivos, el cual, conforme al artículo 9°, inciso final, de la Ley N° 21.420, debe ser expedido por el Ministerio de Hacienda.

Artículo 9°, inciso final, Ley N° 21.420: *“Un reglamento, aprobado mediante decreto supremo expedido por el Ministerio de Hacienda, establecerá la forma de verificar la afectación de los bienes respectivos con el impuesto establecido en este artículo. Para estos efectos, el Servicio de Impuestos Internos elaborará un registro del precio corriente en plaza de los bienes señalados en los numerales 1, 2 y 3 del inciso primero de este artículo, en base a la información que requiera a la Dirección General del Territorio Marítimo y de Marina Mercante, la Dirección General de Aeronáutica Civil u otros organismos competentes, sin perjuicio de la información que otro servicio pueda adicionar. Este registro será actualizado anualmente, dentro del mes de diciembre de cada año, y publicado en el Diario Oficial. Los bienes consignados en esta nómina corresponderán a bienes en buen estado de conservación y uso, tomando en consideración su año de fabricación. En los casos en que un bien no estuviese indicado en la nómina, se considerará que su precio corriente en plaza vigente es aquel establecido en dicha lista para el bien que reúna similares características, tales como marca, modelo, año de fabricación, capacidad de pasajeros u otras”*⁵².

Tal como se desprende de la norma, el Ministerio de Hacienda es el encargado por mandato legal para establecer la forma de verificar la afectación de los bienes respectivos con el Impuesto al Lujo. No obstante, a la fecha de la elaboración de este estudio, no se ha expedido el referido decreto, por lo que, el Servicio ha debido determinar el “precio corriente en plaza” sin tener como base la forma de verificación de los bienes respectivos, lo que sin lugar a duda genera una laguna jurídica en el ordenamiento tributario chileno. Inclusive, el propio Servicio, mediante la Circular N° 57 del 26 de diciembre el año 2022, en el N° 8, previene que el Ministerio de Hacienda mediante Decreto Supremo establecerá la forma de verificar la afectación de los bienes.

*“De acuerdo con la Ley, un reglamento aprobado mediante decreto supremo expedido por el Ministerio de Hacienda establecerá la forma de verificar la afectación de los bienes referidos en el apartado 2. precedente con este impuesto y las normas para dar cumplimiento a los requisitos de la exención referida en la letra d) del apartado 5”*⁵³.

Lo anterior atenta en contra de los principios de juridicidad y legalidad previstos en la Constitución de la República, por lo que, se analizará en más detalle en el capítulo II de este artículo.

⁵² Ley N° 21.420, Chile.

⁵³ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 57 de 2022.

II APLICACIÓN PRÁCTICA Y CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

Una vez delimitados todos aquellos elementos esenciales del Impuesto al Lujó, corresponde realizar un repaso de la aplicación práctica y los criterios jurisprudenciales sostenidos por los Tribunales Inferiores y Superiores de Justicia.

En el período de tiempo que se ha aplicado este impuesto, se han desarrollado tres defensas que han sido acogidas por los Tribunales de Justicia, las cuales consisten en lo siguiente:

1. Exenciones previstas en el ordenamiento jurídico.
2. Arbitrariedad en la determinación del “precio corriente en plaza”.
3. Vulneración de los principios de juridicidad y legalidad.

Analizaremos por separado los criterios jurisprudenciales previamente señalados.

1. EXENCIONES PREVISTAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO

El ordenamiento jurídico chileno regula dos exenciones aplicables a los bienes gravados con el Impuesto al Lujó regulado en el artículo 9° de la Ley N° 21.420, por lo que, a continuación, se analizarán los criterios aplicables a cada una de ellas.

1.1. EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 9°, INCISO 2° DE LA LEY N° 21.420

Tal como fue revisado en el capítulo anterior, por medio del artículo 9°, inciso 2° de la Ley N° 21.420, se regula la exención a las sociedades que desarrollen actividades contenidas en los números 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la renta, siempre que los bienes mantengan la aptitud de generar rentas y la sociedad tenga por objeto la generación de lucro.

Esta exención fue aplicada por el Tribunal Tributario de Magallanes y la Antártica Chilena, mediante sentencia RUC 24-9-0000044-0, RIT: GR-09-00002-2024, de fecha 02 de mayo del año 2024, en virtud de la cual el juez tributario declaró ha lugar al reclamo interpuesto por el contribuyente en contra de Giros emitidos en virtud del Artículo 9° de la Ley N° 21.420.

En la tramitación del procedimiento, el SII se allanó totalmente a las pretensiones de la reclamante, por lo que, el tribunal omitió la resolución que recibe la causa a prueba, dictando inmediatamente autos para fallo y acogió el reclamo tributario en su totalidad.

Considerando Noveno, párrafos cuarto y quinto: *“Ahora bien, la reclamante en su libelo asevera que los bienes cuestionados, asociados a los giros reclamados, cumplen ambos requisitos. Por lo cual estima procedente se aplique la exención en comento, ordenando que estos sean dejados sin efecto. XX acompaña a su reclamo entre otros los siguientes antecedentes a fin de acreditar la procedencia de los requisitos, a saber: a) Certificado de matrículas de las aeronaves XX; b) Balance Foliado XX, año*

2022; y c) Activo Fijo tributario foliado XX, año 2022. Del análisis de los citados antecedentes se pudo corroborar que los aviones son de propiedad de la reclamante y que se encuentran registrados en su libro de activo fijo (antecedentes no aportados en RAV), cumpliendo de este modo con el primero de los requisitos.

En consecuencia, y habiéndose tenido el segundo de éstos por acreditado en la instancia administrativa, procede que se otorgue la exención a los bienes cuestionados, y por ende se dejen sin efecto los mencionados giros⁵⁴.

En la sentencia citada no sólo es posible apreciar un criterio jurisprudencial, sino que, también de parte del Servicio, puesto que, la autoridad administrativa se allanó al reclamo tributario del contribuyente que acompañó a su presentación determinados antecedentes fundantes. Queda de manifiesto que para lograr una correcta acreditación de la exención prevista en el artículo 9°, inciso 2°, de la Ley N° 21.420, el contribuyente debe acreditar la procedencia de los requisitos previstos en la Circular N° 57 del 26 de diciembre de 2022, modificada por la Circular N° 38 del 06 de septiembre del año 2023, en virtud de las cuales se establecen los siguientes requisitos copulativos:

- i. *“Que los bienes se encuentren efectivamente destinados al desarrollo de las actividades previstas en los números 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que tratándose de empresas que lleven contabilidad supone que formen parte del activo fijo o realizable de estas últimas.*
- ii. *Que los bienes sean indispensables para el desarrollo de dichas actividades”⁵⁵.*

En virtud del fallo citado, conforme al criterio mantenido por el Servicio, se acreditará el primer requisito con los siguientes documentos.

- Certificado de Matrículas de las aeronaves (para el caso de aviones y helicópteros).
- Balance tributario, debidamente foliado, del año comercial correspondiente, en el cual conste que los bienes son aptos para la producción de rentas de primera categoría derivadas de alguna de las actividades contenidas en los números 1°, 3°, 4° y 5° de la Ley N° 21.420.
- Activo Fijo tributario, debidamente foliado, del año comercial correspondiente, en el cual consten los bienes gravados con Impuesto al Lujo.

En cuanto a la acreditación del segundo requisito, este debe probarse por el contribuyente conforme al artículo 21 del Código Tributario, mediante instrumentos que permitan al Director Regional (en el caso que se interponga Reposición Administrativa Voluntaria del artículo 123 bis del Código Tributario) o al Tribunal Tributario, determinar que los bienes gravados efectivamente son destinados al desarrollo de las actividades descritas en la ley, como lo sería por ejemplo, para el caso de una empresa de transporte de carga por

⁵⁴ Aerovías DAP S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Punta Arenas (2024).

⁵⁵ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 57 de 2022, y Circular N° 38 de 2023.

vía aérea, los correspondientes contratos de carga y demás antecedentes que permitan verificar el desarrollo del giro.

1.2. EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 4° DE LA LEY N° 10.502

Respecto a la exención prevista en el artículo 4° de la Ley N° 10.502, en virtud de la cual se eximen a la Federación Aérea de Chile y Clubes afiliados de todo impuesto o gravamen presente o futuro, se ha observado un criterio favorable al contribuyente, aceptando la errónea aplicación del impuesto y desestimando los giros por concepto de Impuesto al Lujo.

El TTA de la Región de Valparaíso, mediante sentencia de fecha 15 de julio del año 2024, en causa RUC 24-9-0000488-4, RIT GR-14-00049-2024, acogió el reclamo tributario interpuesto por el contribuyente en contra de cuatro giros emitidos en contra de aeronaves de su propiedad. La parte reclamante manifestó que se encuentra afiliado a la Federación Aérea de Chile, por lo que, resulta plenamente aplicable la exención consagrada en el artículo 4° de la Ley N° 10.502.

En este procedimiento, la autoridad fiscalizadora fue consecuente con su interpretación contenida en el Oficio Ordinario N° 1070, de fecha 06 de abril de 2023, por lo que, se allanó totalmente respecto de las pretensiones de la parte reclamante, lo que puede ser rescatado desde el considerando décimo tercero de la sentencia emitida por el juez tributario de la Región de Valparaíso.

Considerando Décimo Tercero: *“Que del examen de lo expuesto en el reclamo de fojas 1, contestación de fojas 18, su allanamiento total y demás antecedentes allegados al proceso, como asimismo de la aplicación de lo dispuesto en las normas legales mencionadas en el acápite precedente, especialmente el artículo 4 de la Ley N°10.502, consta que resulta procedente dejar sin efecto los giros reclamados”*⁵⁶.

En consecuencia, nuevamente la autoridad administrativa se allanó a las pretensiones deducidas por la parte reclamante, en vista que, se acompañaron al reclamo tributario los antecedentes necesarios para acreditar la calidad de Club aéreo afiliado a la Fuerza Aérea de Chile, cumpliendo de esta manera la exención prevista en el artículo 4° de la Ley N° 10.502⁵⁷.

⁵⁶ Club Aéreo de Los Andes con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valparaíso (2024).

⁵⁷ Esto puede ser visualizado en el Considerando Décimo Segundo del fallo citado: *“Que el Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valparaíso al contestar el reclamo materia de autos, se allana a las pretensiones de la parte reclamante, en atención a que la documentación aportada en esta instancia judicial, acredita la exención al impuesto girado”*.

2. INCORRECTA DETERMINACIÓN DEL “PRECIO CORRIENTE EN PLAZA”

En fallo de fecha 04 de junio de 2024, emitido por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, en causa RUC: 23-9-0000920-2, RIT: GR-08-00052-2023, declaró ha lugar al reclamo interpuesto por el contribuyente en contra del Giro emitido en virtud del Artículo 9° de la Ley N° 21.420. El reclamante argumentó que el precio corriente en plaza se encuentra erróneamente determinado, al tomar en consideración datos aportados u obtenidos de fuentes situadas en el extranjero. En cuanto a esta alegación, el juez tributario se hizo cargo de ella en el considerando décimo quinto de la sentencia.

Considerando Décimo Quinto: “*Que, conforme lo razonado en los considerandos anteriores, estima este sentenciador que la expresión precio corriente en plaza que contiene el artículo 9 de la citada ley N° 21.420 sólo se refiere al valor comercial de las adquisiciones que se efectúan dentro del territorio nacional ya que la ley no ha autorizado al Servicio a recurrir a fuentes de información situadas en el extranjero. Debe tenerse presente al respecto que el artículo 7 de la Constitución Política de la República establece que los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley y el artículo 2 de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, dispone que los órganos de la Administración del Estado someterán su acción a la Constitución y a las leyes y que deberán actuar dentro de su competencia y no tendrán más atribuciones que las que expresamente les haya conferido el ordenamiento jurídico. En tal sentido, al analizar el tenor literal del referido artículo 9 puede constatarse que el registro que confecciona el Servicio, tratándose de aeronaves, debe construirse en base a la información que requiera a la Dirección General de Aeronáutica Civil u otros organismos competentes, sin perjuicio de la información que otro servicio pueda adicionar, no mencionándose en ninguna parte a posibilidad de que el ente fiscalizador pueda recurrir a información de entidades extranjeras públicas o privadas, más aún cuando las operaciones que deben considerarse para efectos de la tasación de los bienes corresponde a aquellas que se lleven a cabo en la plaza, esto es, según la cuarta acepción del término que se contiene en el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, en el sitio determinado para una persona o cosa, en el que cabe, con otras de su especie, que en el presente caso corresponde al territorio nacional donde se encuentran las aeronaves cuya tasación determinada por la Administración Tributaria corresponde a la base imponible del impuesto especial cuyo giro se reclama en autos*”⁵⁸.

El tribunal acogió el reclamo tributario interpuesto, dejando sin efecto el Giro y declarando que el Servicio no está facultado para realizar la ponderación del precio corriente en plaza por datos aportados u obtenidos de fuentes situadas en el extranjero, sino que, debe ser determinado en base al mercado nacional conforme a lo previsto en el artículo 9°, inciso 3°, de la Ley N° 21.420.

Por otra parte, también existe jurisprudencia reciente en virtud de la cual la parte reclamante alegó una incorrecta determinación del “precio corriente en plaza”, debiendo

⁵⁸ Karam Manolo Pauli López con Servicio de Impuestos Internos (2024).

aplicar una base imponible inferior a la señalada por el Servicio. Este caso se recoge en sentencia de fecha 03 de mayo del año 2024, emitida por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Arica y Parinacota, en causa RUC: 23-9-0000945-8, RIT: GR-01-00025-2023, en virtud de la cual, el juez tributario razona lo siguiente en cuanto a la correcta determinación del precio corriente en plaza.

Considerando Décimo Noveno: *“Que, considerando todos los razonamientos jurídicos y lógicos antes desarrollados, que le asignan valor a la prueba aportada por las partes, su multiplicidad, gravedad y precisión, en concordancia y conexión y concatenación de las pruebas y antecedentes del proceso, valorando la prueba de conformidad con las reglas de la sana crítica, según el artículo 132, inciso 15° del Código Tributario, y teniendo en consideración la realidad de los hechos, examen que conduce lógicamente a la conclusión que la reclamante acreditó por los medios legales que el valor corriente en plaza del Yate J/Boats J/88 año 2015 no puede ser superior a las 122 UTA a diciembre de 2022, esto es a \$89.533.848, sino que su valor se aproxima más al valor de transacción del mismo coincidiendo con los valores aportados por el perito y por el certificado emitido por don Juan Eduardo Reid T., representante de la marca J/BOATS para Chile que señala que estos varían entre los \$52.000.000 y \$66.500.000, por lo que este sentenciador dará lugar a la acción de la reclamante, deducida en lo principal de su escrito de fojas 1 siguientes de autos, consiste en dejar sin efecto el Giro N° XX de fecha 16 de abril de 2023 emitido por el SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, y así será declarado”*⁵⁹.

Conforme a lo señalado, el contribuyente cumpliendo con la carga de la prueba prevista en el artículo 21 del Código Tributario, desvirtuó la determinación del “precio corriente en plaza” realizada por el SII, eximiendo de la afectación del impuesto al bien gravado, debido a que, su valor no cumple con aquellos requisitos previstos por el artículo 9°; inciso 1°, N° 3, de la Ley N° 21.420, esto es, consistir en un yate valorado por un valor superior a las 122 Unidades Tributarias Anuales al 31 de diciembre del año 2022.

3. VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE JURIDICIDAD Y LEGALIDAD

Tal como se indicó en el Capítulo I del presente trabajo, el artículo 9°, inciso final, de la Ley N° 21.420 delega al Ministerio de Hacienda, para que este último emita un Reglamento, el cual debe ser aprobado mediante decreto supremo, en virtud del cual se establecerá la forma de verificar la afectación de los bienes respectivos con el Impuesto al Lujó. Sin embargo, el reglamento antes mencionado no ha sido dictado, por lo que, no es posible aplicar el impuesto que interesa y, en consecuencia, vuelve irregular y antijurídica la emisión de los giros emitidos por este concepto. Lo anterior debido a que el legislador, buscando evitar la discrecionalidad y arbitrariedad en la aplicación del tributo, ordenó de manera perentoria la dictación del reglamento, sin el cual no es lícito al Servicio determinar qué bienes se encuentran afectos a su pago.

⁵⁹ Luis Armando Montecinos Buneder con Servicio de Impuestos Internos (2024).

Esta situación vulnera el principio de juridicidad y legalidad, en virtud del cual, los órganos del Estado solo pueden hacer aquello para lo cual están expresamente facultados. En la especie, el Servicio excede sus atribuciones, infringiendo los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, al dictar Circulares y Resoluciones que buscan suplir la falta del mencionado Reglamento. Respecto a esta situación, existe jurisprudencia reciente, la cual es vacilante y proviene de los Tribunales Inferiores y Superiores de Justicia. Por lo que, existen dos corrientes jurisprudenciales en cuanto a esta defensa.

La primera corriente jurisprudencial, la cual acoge la vulneración del principio de juridicidad, es posible apreciarla en los fallos emitidos por el Tribunal Tributario de la Región de Los Ríos, el cual mediante sentencia de fecha 08 de marzo del año 2024, en causa RUC: 23-9-0000994-6, RIT: GR-11-00010-2023, declaró ha lugar al reclamo interpuesto por el contribuyente en contra de Giros emitidos en virtud del Artículo 9° de la Ley N° 21.420, debido a que, existe una vulneración del principio de legalidad.

Considerando Décimo Primero: “(...) Como se ha señalado, en los hechos, muchos tributos operan o se regulan en virtud de normas dictadas por el Servicio. Esto puede ser indeseable, pero sería absurdo negar que ello ocurre y que lo hace, de hecho, de forma habitual. Sin embargo, la cuestión acá en estudio – cabe insistir– es otra. Lo que acá ocurre es que el legislador expresamente dejó diversas materias a la regulación, precisamente, de un Reglamento dictado mediante Decreto Supremo. Frente a ello, la regulación de tales materias por parte de meras instrucciones del Servicio se opone al principio general de legalidad de los actos de la administración. No cabe sino acoger en este punto el reclamo, dejando sin efecto el acto reclamado (...)”⁶⁰.

El criterio también se recoge en la sentencia de fecha 27 de febrero del año 2024, en causa RUC, 23-9-0000686-6, RIT GR-11-00007-2023, también emitida por el Tribunal Tributario de la Región de Los Ríos⁶¹.

Sin embargo, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valdivia, mantiene un criterio jurisprudencial distinto de aquello sostenido por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos, revocando las sentencias que acogen la vulneración de los principios de juridicidad y legalidad en la emisión de los giros por concepto de Impuesto al Lujo. Mediante fallo de fecha 28 de junio del año 2024, dictado en causa Rol 2-2024, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valdivia razonó lo siguiente:

Considerando Noveno: “De todo lo anterior aparece, a juicio de este disidente, que el Servicio de Impuesto Internos, ha actuado dentro del ámbito de su competencia y del deber ineludible de cumplir la ley en lo que se refiere a la tributación interna, por lo que no pudo actuar de otra forma y en orden a ello, resulta correcta la emisión del giro de los impuestos respectivos, tal cual lo ha hecho”⁶².

⁶⁰ Patagonia Helicópteros SpA con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valdivia (2024).

⁶¹ Eduardo Israel Ardití y Pablo Hidalgo Garrido con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valdivia (2024).

⁶² Ídem.

La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valdivia mantiene el criterio antes observado en sentencia de fecha 12 de julio de 2024, tramitada bajo el Rol 4-2024, en virtud de la cual dispone lo siguiente:

Considerando Cuarto: *“De lo anterior, es claro que la ley es suficiente en lo que concierne a su eficacia, y por lo mismo autoejecutable en cuanto establece con toda claridad y precisión el hecho gravado, el sujeto pasivo, los bienes objeto del gravamen y la tasa del impuesto, situación que reconoce el juez, por lo que tal cuerpo normativo, satisface debidamente el principio de reserva legal que rige en materia tributaria, por lo que la norma en comento, permite su implementación y cumplimiento por parte del Servicio de Impuesto Internos como un deber legal ineludible, conforme al artículo 7 de la Carta Fundamental, por lo que no se puede entender que en lo particular invada aquellas cuestiones encomendadas al ejecutivo en torno al mencionado reglamento cuya dilación por lo demás, podría impedir el cobro de los tributos que se establecen con el consiguiente perjuicio al interés fiscal”*⁶³.

Por lo que, conforme al criterio que ha sostenido el tribunal superior de justicia, no existe una real vulneración de los principios de juridicidad y legalidad, debido a que, el artículo 9° de la Ley N° 21.420, establece el hecho gravado, el sujeto pasivo, los bienes objeto del gravamen y la tasa del impuesto, por lo que, a juicio de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valdivia, el cuerpo normativo que contiene el Impuesto al Lujó satisface el principio de reserva legal que rige en materia tributaria.

Respecto al principio de legalidad, el autor Enrique Navarro Beltrán, siguiendo al autor Rodolfo Spisso, señala lo siguiente: *“(…) Solo al legislador le está permitido definir los supuestos y elementos esenciales de la relación tributaria. Ahora bien, “al decir elementos y supuestos, se quiere acentuar que es la ley la que debe definir los hechos imponible en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer”. Por lo mismo, “debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valorarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es también la ley la que debe definir ese monto”*⁶⁴.

Por su parte, el propio Tribunal Constitucional, en Sentencia Rol N° 822-2007, en su Considerando Quinto, ha establecido que el principio de reserva legal de los tributos *“consiste en que la ley es la norma jurídica llamada a determinar los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria, cuáles son el hecho gravado, la base imponible, el sujeto obligado y la tasa o cuantía del tributo a aplicar”*⁶⁵.

⁶³ Patagonia Helicópteros SpA con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Los Ríos (2024).

⁶⁴ NAVARRO (2016), p. 146.

⁶⁵ Marta Álvarez de la Rivera Schmidt con Dirección Regional Metropolitana de Santiago Centro del Servicio de Impuestos Internos (2007).

Para complementar lo anterior, el Tribunal Constitucional ha señalado que, “*los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar suficientemente en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución*”⁶⁶.

En consecuencia, en nuestra opinión queda de manifiesto que el legislador ha errado al efectuar una remisión genérica al Ministerio de Hacienda, debido a que, se han generado diferentes corrientes jurisprudenciales como efecto producido por la no dictación del Reglamento en cuestión, lo que ha producido una falta de certeza jurídica para los contribuyentes y que ha debido ser zanjada por los Tribunales de Justicia.

III MODIFICACIONES PROPUESTAS POR EL PODER EJECUTIVO Y APROBADAS POR EL CONGRESO NACIONAL

El Presidente de la República de Chile, don Gabriel Boric Font, mediante el Mensaje N° 326-371, introdujo ajustes al Impuesto al Lujo regulado en el artículo 9° de la Ley N° 21.420, con el objeto de lograr una correcta aplicación y regular por ley espacios que fueron dejados a la regulación reglamentaria. De esta manera, el Ejecutivo señala lo siguiente en el mensaje: “*Se introducen, además, ajustes al impuesto al lujo contenido en la ley 21.420, para permitir su correcta aplicación y regular por ley espacios que fueron dejados a regulación reglamentaria. Así, se establecen con mayor detalle las obligaciones de informar, así como las características que deben cumplir los bienes para quedar exentos del impuesto. Por último, la introducción y definición de un estándar de sostenibilidad fiscal busca incentivar la cooperación entre los contribuyentes y la Administración, reconociendo a aquellas empresas que buscan la cooperación mutua y la transparencia*”⁶⁷.

De esta manera, el Presidente de la República de Chile, mediante el “Proyecto de Ley de cumplimiento de obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal”, buscó solucionar problemas que han quedado de manifiesto en la práctica y aplicación del Impuesto al Lujo, los cuales fueron revisados en el capítulo anterior. Por lo que, el Ejecutivo tuvo por objeto con este proyecto de ley mejorar y salvaguardar ajustes que permitan la correcta aplicación del impuesto, normar espacios que fueron entregados a la regulación reglamentaria, mejorar la determinación de bienes exentos y la introducción de incentivos para contribuyentes que colaboren con la administración.

Lo anterior se materializó en el Artículo 5 de la Ley N° 21.713, el cual introduce las siguientes modificaciones al artículo 9° de la Ley N° 21.420⁶⁸:

⁶⁶ Sociedad de Deportes Palestina S.A. con Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente del Servicio de Impuestos Internos (2007).

⁶⁷ Ministerio Secretaría General de la Presidencia de Chile, Mensaje N° 326-371 de 2024.

⁶⁸ Ley N° 21.713, Chile.

- Se sustituye el vocablo “precio corriente en plaza” por “valor normal de mercado”, lo cual, a nuestro juicio otorgará al Servicio una amplitud en la interpretación de la norma y mayor rango de acción para fijar la base imponible.
- Se incluyen dos nuevos incisos, en virtud de los cuales la Dirección General de Aeronáutica Civil, la Dirección General del Territorio Marítimo y de Marina Mercante y el Servicio de Registro Civil e Identificación deben informar al SII los bienes que cumplan con las condiciones previstas por la ley para ser afectados con el Impuesto al Lujo.
- Se regula de mejor manera la exención prevista en el artículo 9°, inciso 1°, N° 3 de la Ley N° 21.420, relativo a los yates, incorporándose los siguientes requisitos: *“Tampoco se afectarán con este impuesto los yates que, cumpliendo con las características mencionadas en el número 3 anterior, tengan como principal medio de propulsión la vela —entendiendo por tales aquellos que se encuentren diseñados para propulsarse a vela y que conserven el uso de este elemento, en los que el empleo de un motor solo cumple el rol secundario o de apoyo— que cumplan, además, uno de los siguientes requisitos: (i) que tengan un tonelaje registro grueso inferior a 20; o (ii) que hayan sido efectivamente empleados de manera regular o sistemática en un calendario anual de campeonato de una clase federada, realizada durante el año anterior al devengo del impuesto”*. Lo anterior es un acierto logrado en la discusión legislativa, puesto que, el proyecto original del Poder Ejecutivo agregaba más requisitos para configurar la exención del referido impuesto⁶⁹, lo que era una decisión errada, ya que no se consideraba el deporte *amateur* o juvenil en los requisitos primitivamente planteados en la discusión, lo que hubiera vuelto significativamente más onerosa la práctica del deporte de vela para futuros talentos o deportistas ocasionales.
- Se agrega una definición legal de lo que debe entenderse por Yate para efectos del presente artículo, lo cual, conforme a lo establecido por el legislador, corresponde a *“aquella embarcación mayor o menor, destinada a fines deportivos o recreativos, propulsada ya sea a motor o vela y que posee una cubierta estructural fija, que permite la existencia de departamentos interiores destinados al uso de los pasajeros o tripulantes”*.
- Por otra parte, se otorga una mayor libertad al Servicio en la determinación de la base imponible: *“En los casos en que no exista tal determinación, el Servicio de Impuestos Internos estimará el valor normal de mercado según el precio de adquisición de un determinado bien*

⁶⁹ Conforme a lo previsto en el Mensaje N° 326-371, página 139, del Mensaje que envió el Presidente de la República al Congreso Nacional, se establecían en el proyecto original los siguientes requisitos: *“(i) Que su principal medio de propulsión sea la vela, entendiéndose por tales, aquellos que se encuentren diseñados para propulsarse a vela y que conservan el uso de este elemento, en los que el empleo de un motor solo cumple un rol secundario o de apoyo; (ii) Que correspondan a modelos aceptados dentro del ciclo olímpico; y (iii) Que hayan sido efectivamente empleados por deportistas de alto rendimiento en una o más regatas oficiales realizadas durante el año anterior al devengo del impuesto. Para estos efectos, la Subsecretaría del Deporte deberá informar anualmente al Servicio de Impuestos Internos qué modelos de yates son aceptados en el ciclo olímpico. Asimismo, otorgará a los deportistas que así lo requieran un certificado que dé cuenta de la embarcación utilizada y remitirá anualmente al Servicio de Impuestos Internos los certificados emitidos”*.

en el mercado nacional o internacional, considerando sus características generales, tales como marca, modelo y año de fabricación”. Por lo que, es manifiesto que el legislador busca corregir y enmendar errores que han otorgado sentencias favorables a los contribuyentes, conforme se expuso en el capítulo anterior.

- Se otorga a los copropietarios de los bienes afectos por Impuesto al Lujo un derecho a poder accionar en contra de los demás copropietarios en la proporción que les corresponda, cuando el primero haya pagado el giro correspondiente
- Se faculta al SII para modificar, eliminar o emitir un nuevo giro, siempre que cuente con información fundada, y dentro de los plazos de prescripción. Conforme al artículo 5 de la Ley N° 21.713, este nuevo giro debe ser pagado dentro del mes siguiente al de su modificación o emisión.
- Se sustituye el artículo 9°, inciso final, de la Ley N° 21.420, mediante el cual se regula la remisión que realiza el legislador al Ministerio de Hacienda para la dictación de un Decreto Supremo que determine la forma de verificar la afectación de los bienes respectivos, por una resolución que debe ser publicada por el Servicio en el mes de diciembre en su sitio web y en el Diario Oficial, mediante la cual se determinará una nómina con los bienes afectos al presente impuesto, la que debe ser actualizada trimestralmente. Además, incorpora un nuevo inciso final, mediante el cual se faculta al SII para solicitar a diferentes entidades públicas o privadas información con el objeto de elaborar la resolución correspondiente que debe ser publicada en el mes de diciembre de cada año calendario. Con esta modificación legal ha quedado de manifiesto que el legislador busca y tiene como finalidad salvaguardar y evitar argumentos basados en el principio de juridicidad y reserva legal, ya que, está regulando vía legal aquello que está sucediendo en la práctica jurídica en la actualidad.

CONCLUSIONES

Conforme a lo expuesto en el presente trabajo, el Impuesto al Lujo regulado en el artículo 9° de la Ley N° 21.420 viene en suplir la necesidad de recaudación fiscal motivada por una mejora al sistema de pensiones existente en Chile. Sin embargo, en nuestra opinión, se abusó en demasía de la técnica legislativa de remitir a órganos administrativos la determinación de elementos accesorios del impuesto, por lo que, el Servicio ha debido emitir Circulares, Resoluciones y Oficios que regulen de mejor forma la materia.

Aunque la autoridad fiscalizadora ha determinado variados elementos que permiten un mejor accertamiento de la obligación tributaria, esto no ha sido suficiente para generar una certeza jurídica plena en los contribuyentes y esto se ha visto reflejado en los fallos emitidos por los Tribunales de Justicia, en los cuales los jueces tributarios fallan en favor del sujeto pasivo obligado o es el Servicio quien se allana por encontrarse totalmente vencido.

Por otra parte, la falta de dictación del Decreto Supremo por el Ministerio de Hacienda demuestra que esta técnica legislativa no es favorable si no es apoyada por una correcta

aplicación por parte de la Administración del Estado, puesto que, la falta de dictación de este Reglamento que debe regular la forma de verificar la afectación de los bienes respectivos por el Impuesto al Lujó, conculca y transgrede los principios de juridicidad y legalidad, conforme al criterio jurisprudencial establecido en el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos, por lo que, a falta de dictación de este Reglamento, es posible que, cada vez más fallos emitidos por Tribunales de Justicia acojan esta tesis y rechacen la aplicación de un impuesto que carece de elementos que sirven para determinar su correcta aplicación.

Pese a lo anterior y lo que ha sido expuesto en el presente trabajo, el Poder Ejecutivo no busca remediar este problema, sino que, mantendrá en suspenso el devenir de la aplicación de este impuesto para los períodos en los que se ha devengado, debido a que, la Ley N° 21.713 modifica y reemplaza el inciso final del artículo 9° de la Ley N° 21.420, en virtud del cual el legislador realizaba una remisión al Ministerio de Hacienda para la dictación del referido Reglamento.

Por lo tanto, en consideración de todo aquello expuesto en el presente trabajo, este impuesto grava efectivamente a bienes que son objeto de lujo para ciertas personas, excluyendo de su aplicación a cosas muebles que pertenezcan a empresas productivas, personas naturales, personas jurídicas exentas por ley o deportistas, por lo que, el espíritu de la ley tiene un fin recaudatorio que grava principalmente los bienes de personas con mayores ingresos económicos. Sin embargo, esta finalidad puede ser mermada por la falta de operación oportuna de parte de la Administración del Estado que, en el caso de no dictar el referido Reglamento, complica y dificulta para el Servicio la recaudación del tributo para los períodos tributarios en los cuales se ha devengado el Impuesto al Lujó, obligando a la autoridad fiscalizadora a recurrir a largos y costosos procedimientos con el fin de lograr una sentencia favorable, lo que dependerá del criterio jurisprudencial que sostengan los Tribunales de Justicia en el futuro.

BIBLIOGRAFÍA

- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile /CBN, “*Historia de la Ley N° 21.420*”, 320 páginas.
- Ley N° 21.420, “Reduce o elimina exenciones tributarias que indica”, publicada en el Diario Oficial de fecha 04 de febrero de 2022 (Chile).
- Ley N° 21.713, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de octubre de 2024 (Chile).
- Ley N° 10.343, “Modifica la escala de grados y sueldos establecidos en la Ley Número 9.311, fija disposiciones sobre jubilaciones, pensiones y montepíos y adopta medidas tributarias”, publicada en el Diario Oficial de fecha 28 de mayo de 1952 (Chile).
- Ley N° 10.502, “Modifica la Ley N° 6.602 y el Decreto Supremo N° 634, de 1940, relacionados con el Club Aéreo de Chile”, publicada en el Diario Oficial de fecha 20 de septiembre de 1952 (Chile).
- Ministerio Secretaría General de la Presidencia, Mensaje N° 326-371 de 29 de enero del año 2024.
- Cámara de Diputados de Chile, Oficio N° 19.868 de 25 de septiembre de 2024.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 57 del 26 de diciembre del año 2022.

- Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 38 del 06 de septiembre de 2023.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 1149 del 13 de abril del año 2023
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 1726 del 15 de junio del año 2023.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 1070 del 06 de abril del año 2023.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 1706, del 23 de agosto del año 2024.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución Exenta N° 124 del 26 de diciembre del año 2022
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución Exenta N° 125 del 26 de diciembre del año 2022
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución Exenta N° 145 del 21 de diciembre del 2023
- Aerovías DAP S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Punta Arenas (2024): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Magallanes y la Antártica chilena, RUC 24-9-0000044-0, RIT: GR-09-00002-2024.
- Club Aéreo de Los Andes con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valparaíso (2024): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Valparaíso, RUC 24-9-0000488-4, RIT GR-14-00049-2024.
- Karam Manolo Pauli López con Servicio de Impuestos Internos (2024): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, RUC: 23-9-0000920-2, RIT: GR-08-00052-2023.
- Luis Armando Montecinos Buneder con Servicio de Impuestos Internos (2024): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Arica y Parinacota, RUC: 23-9-0000945-8, RIT: GR-01-00025-2023.
- Patagonia Helicópteros SpA con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valdivia (2024): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos, RUC: 23-9-0000994-6, RIT: GR-11-00010-2023.
- Eduardo Israel Arditi y Pablo Hidalgo Garrido con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valdivia (2024): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos, RUC, 23-9-0000686-6, RIT GR-11-00007-2023.
- Israel Arditi y otros con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Los Ríos (2024): Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valdivia, Rol 2-2024.
- Patagonia Helicópteros SpA con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Los Ríos (2024): Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valdivia, Rol 4-2024.
- NAVARRO, Enrique (2016), La Constitución Económica chilena ante los Tribunales de Justicia (Santiago, Ediciones Universidad Finis Terrae).
- Marta Álvarez de la Rivera Schmidt con Dirección Regional Metropolitana de Santiago Centro del Servicio de Impuestos Internos (2007): Tribunal Constitucional, Rol N° 822-2007.
- Sociedad de Deportes Palestina S.A. con Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente del Servicio de Impuestos Internos (2007): Tribunal Constitucional, Rol N° 718-2007.

TRIBUTACIÓN DE LAS PLATAFORMAS DE APUESTAS EN LÍNEA. DESDE LA ILEGALIDAD A LA REGULACIÓN

PABLO ETEROVIC BARREDA⁷⁰

RESUMEN

Este artículo tiene por objeto exponer la situación tributaria actual y proponer una tributación futura de las actividades vinculadas a las apuestas en línea. En una primera sección se abordará la naturaleza ilícita de la actividad, lo que ha sido ratificado por una reciente sentencia dictada por la Excma. Corte Suprema en sede de protección, y que ha marcado una línea jurisprudencial clara en otras causas de distinta naturaleza (negativa a recurrir de protección contra acciones de fiscalización del Ministerio de Justicia, prohibición de publicidad en horario de protección de menores, rechazo de amparo económico y orden de reapertura de una investigación penal). La segunda sección se dedica a analizar los efectos tributarios de un servicio prestado en un contexto de ilegalidad. Primero, se expondrá otra sentencia de la Excma. Corte Suprema respecto de la irrelevancia del origen lícito para efectos de gravar una operación con IVA, para luego abordar el criterio que el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido respecto de las obligaciones tributarias que derivan de los servicios de apuestas en línea proponiendo una interpretación de la Resolución Exenta que excluyó del régimen de tributación simplificada de IVA a las plataformas operadoras de estos servicios conforme a lo expuesto anteriormente por el Servicio en oficios. Por último, la tercera sección propone un régimen tributario tomando en consideración los impuestos que afectan a los casinos presenciales en nuestro país y la carga tributaria de las apuestas en línea a nivel comparado.

PALABRAS CLAVE: apuestas en línea, tributación de actividades ilícitas, impuesto a las ventas y servicios a las actividades del juego, impuestos como herramienta de regulación, carga tributaria total.

⁷⁰ Abogado Universidad de Chile, Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile (2018); Magister (c) en Derecho Económico, Universidad de Chile (2024). Actualmente estudiante del Máster en Políticas Públicas de la London School of Economics and Political Science (LSE).

I

LA DECLARACIÓN DE ILICITUD DE LA EXCMA. CORTE SUPREMA

La presencia de casas de apuestas en línea en nuestro país es un hecho público y notorio. Tienen una presencia casi absoluta como patrocinadoras en las camisetas de los equipos de fútbol profesional (solo uno de los 16 clubes de primera división no tenía un contrato vigente con casas de apuestas⁷¹) y su publicidad en medios llega a niveles de controlar toda una tanda comercial. También son relevantes sus actividades de promoción en redes sociales por medio de *influencers* y comunicadores, muchos de ellos con códigos exclusivos de descuento y con páginas que reconocen nombres de personajes nacionales como parte de la marca (especialmente en el caso de ex futbolistas). Bajo este escenario, es común encontrarse diariamente con ofertas de varias páginas que desarrollan dicha actividad económica, lo que da a entender que el mercado chileno es altamente interesante en su modelo de negocios.

Una serie de peligros surgen de lo anterior. Primero, se ha sostenido que puede estar comprometida la integridad de nuestras actividades deportivas, existiendo un eventual conflicto de interés mientras existan vínculos comerciales entre quienes participan de un objeto de apuesta (definiendo en parte su resultado) y quienes lo explotan comercialmente por medio de apuestas. Complejas estructuras de propiedad, además, han generado sospechas sobre eventuales vínculos entre las casas de apuestas y la propiedad de clubes del fútbol profesional, lo que agravaría el riesgo antes señalado. Pero algo que parece realmente preocupante son los riesgos en torno a la libertad de expresión. ¿Qué medio de comunicación puede hacer un análisis objetivo de estos problemas, si al mismo tiempo tienen como fuente de ingresos las remuneraciones que las casas de apuestas les pagan por servicios de publicidad? ¿Es este el motivo por el cual no se refuerza constantemente la naturaleza ilícita de la actividad, tal como lo ha declarado nuestra Excma. Corte Suprema?

Si bien la ilicitud ha sido ampliamente discutida en los últimos años (en especial durante la tramitación del proyecto de ley que regula el desarrollo de plataformas de apuestas en línea, en adelante “Boletín N° 14.838-03”), existe un antecedente relevante que nos permite entender que la discusión podría encontrarse superada. Hablamos de una sentencia de la Excma. Corte Suprema en que si bien resuelve un conflicto específico (el bloqueo de páginas web por una eventual vulneración de derechos de la recurrente), se establecen una serie de principios y argumentos que permiten sostener confiadamente que estamos en presencia de servicios prohibidos. Criterio, además, que ha sido ratificado por la misma Excma. Corte Suprema en al menos dos oportunidades, y que además ha ido influyendo decisiones jurisdiccionales en otros contextos.

⁷¹ LA TERCERA. *Una guerra declarada: la lucha de Unión Española por extirpar a las casas de apuestas del fútbol chileno*. Edición online, 6 de septiembre de 2023.

1. *POLLA CHILENA DE BENEFICENCIA S.A. CON MUNDO PACÍFICO S.A.*

El 12 de septiembre de 2023, varios medios de comunicación dieron a conocer una relevante noticia. La Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema, en la causa caratulada “Polla Chilena de Beneficencia S.A. con Mundo Pacífico S.A. (Rol N° 152.138-2022), resolvía un recurso de protección a favor de Polla Chilena de Beneficencia S.A. (en adelante, “Polla”), definiendo como ilegal la actividad de las casas de apuestas en línea y estableciendo la inactividad de los distribuidores de internet en el bloqueo de dichas páginas como un acto vulneratorio de los derechos fundamentales de la recurrente. Si bien el detalle y los efectos de esta sentencia serán estudiados a continuación, al momento de dictarse fue definida por la prensa como un “duro golpe” a la industria y a la actividad del fútbol⁷².

En cuanto a los antecedentes, Polla había presentado un recurso de protección en contra de Mundo Pacífico S.A., un proveedor de servicios de internet con presencia en la octava región a quien reclamaba el acto arbitrario de omitir respuesta a una solicitud de bloqueo de veintitrés sitios web que desarrollaban desde el extranjero la actividad de apuestas en línea. Fundamentaban su recurso, entre otros argumentos, en que el artículo 24 H de la Ley General de Telecomunicaciones (en adelante, “Ley N° 18.168”) precisamente las faculta para ejercer el excepcional derecho de bloquear contenido considerando la naturaleza ilícita de la actividad, lo que primaba sobre el principio de neutralidad de la red⁷³. Al no hacerlo, reclamaba Polla, se estaría vulnerando el derecho de propiedad que tienen como única entidad autorizada para el desarrollo de la actividad referida.

Si bien en primera instancia la acción fue rechazada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción, señalándose que la vía de protección no era la apropiada y que los derechos no eran indubitados⁷⁴, la sentencia fue revocada por la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema bajo los siguientes argumentos. Primero, luego de señalar en los considerandos Cuarto y Quinto las normas de relevancia de la Constitución (numeral 19 del artículo 63), del Código Civil (artículo 1466) y Código Penal (artículo 277, 278 y el numeral 14 del artículo 495), junto con aquella normativa que regula la actividad de Polla, la Excma. Corte Suprema sostiene claramente que la actividad se encuentra proscrita de nuestro ordenamiento jurídico, con determinados efectos civiles y penales.

⁷² LA TERCERA. *Duro golpe a las casas de apuestas online: Corte Suprema las declara ilegales y ordena bloquearlas*. Edición online, 12 de septiembre de 2023.

⁷³ Al respecto, el literal a) del artículo 24 H de la Ley N° 18.168 señala: “a) No podrán arbitrariamente bloquear, interferir, discriminar, entorpecer ni restringir el derecho de cualquier usuario de Internet para utilizar, enviar, recibir u ofrecer cualquier contenido, aplicación o servicio legal a través de Internet, así como cualquier otro tipo de actividad o uso legal realizado a través de la red”.

⁷⁴ Corte de Apelaciones de Concepción, Causa Rol N° Protección-63.620-2022, Caratulada “Polla Chilena de Beneficencia S.A. con Mundo Pacífico S.A., considerandos 8° y 9°.

Sexto: Que, como se puede colegir de las normas citadas, la apuesta deportiva on line, como lo es la actividad que denuncia la recurrente de autos, se encuentra proscrita en nuestro ordenamiento jurídico, revistiendo a las deudas contraídas en dichos juegos de azar de objeto ilícito, como asimismo sancionando penalmente a quienes posibilitan dicha actividad como a quienes participan de ella —énfasis nuestro—.

Es necesario señalar que las normas a las cuales hace referencia la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema no son nuevas en la discusión. En particular, son precisamente los argumentos a favor de la ilicitud que a lo largo de la tramitación del Boletín N° 14.838-03 han esgrimido tanto la administración del Presidente Piñera como la administración del Presidente Boric⁷⁵. Son también coincidentes con los argumentos aportados por la Superintendencia de Casinos de Juego (en adelante, “SCJ”) a propósito de los informes que ha evacuado en el contexto de las consultas elaboradas por el Servicio de Impuestos Internos⁷⁶ y el Ministerio de Justicia⁷⁷, y que ha sostenido públicamente en distintos medios de comunicación y durante sus intervenciones en la tramitación del Boletín N° 14.838-03. Todavía más relevante, la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema ahonda en una extensa discusión que se ha dado respecto de la correcta interpretación del numeral 19 del artículo 63 de la Constitución. Lo anterior es interesante desde dos puntos de vista.

Primero, recoge los argumentos esgrimidos por la Asociación Chilena de Casinos de Juego durante la tramitación del Boletín N° 14.838-03 en base a un informe encargado al abogado Luis Cordero Vega (posteriormente Ministro de Justicia y actual Subsecretario de Interior)⁷⁸. Sobre este punto, respecto de si el numeral 19 debía interpretarse (solamente) como una garantía para los agentes económicos y/o como una prohibición general, es claro que la Tercera Sala opta por la teoría de la “dispensa legal”, entendiendo por ella casos donde “el legislador prohíbe con carácter general un determinado comportamiento como socialmente dañino o indeseable, pero permite que se pueda levantar dicha prohibición

⁷⁵ Ver para estos efectos, Mensaje N° 464-369, de fecha 1° de marzo de 2022 con el que S.E. el Presidente de la República inicia un proyecto de ley que regula el desarrollo de plataformas de apuestas en línea, 10. En específico, se sostiene que “como se indicó anteriormente, en Chile los juegos de azar constituyen una actividad económica regulada, en principio, de naturaleza ilícita, que sólo excepcionalmente en virtud de una ley es autorizada para ser desarrollada y explotada comercialmente. De esta manera, toda apuesta y juego de azar que se desarrollen fuera de aquellas que cuentan con habilitación legal expresa para ello (apuestas hípcas; Lotería de Concepción; Polla Chilena de Beneficencia; Casinos de Juego y Bingos, loterías y sorteos similares, con fines benéficos o de solidaridad), son ilegales”.

⁷⁶ SUPERINTENDENCIA DE CASINOS DE JUEGO. Oficio Ordinario N° 31/2022, de 7 de enero de 2022, reiterado mediante Oficio Ordinario N° 882/2022, de 24 de junio de 2022.

⁷⁷ SUPERINTENDENCIA DE CASINOS DE JUEGO. Oficio Ordinario N° 1.307/2022, de 13 de septiembre de 2022.

⁷⁸ Se debe recordar que la existencia de dicho informe fue especialmente polémico en la fiscalización que comentaremos del Ministerio de Justicia a la ANFP, en atención a que las plataformas de apuestas en línea reclamaban que el Subsecretario de la cartera no contaba con la debida independencia sobre el asunto a resolver si el jefe de la misma ya se había pronunciado al respecto (mientras ejercía como abogado particular).

para determinados casos excepcionales. No estamos por tanto ante una prohibición (preventiva) con reserva de autorización, sino ante una prohibición (represiva) con reserva de exoneración”⁷⁹. Al entender la reserva legal desde este punto de vista podemos sumar un nuevo argumento en contra de la actividad de las casas de apuesta en línea, el cual no ha sido profundizado a la fecha. Ellas adolecerían de objeto ilícito no sólo en atención a la regulación de los juegos de azar en el artículo 1466 del Código Civil, sino también por contravenir el derecho público chileno según se señala previamente en el artículo 1462.

Segundo, no existiría autorización en este caso en atención a lo que Contardo define como “permisión general de juegos de destreza física o intelectual” del Código Civil. Dicho autor analiza la sentencia que venimos comentando, y si bien reconoce la existencia del principio de reserva legal, luego sostiene que dicha prohibición se extiende sólo a los juegos de azar y no a las apuestas deportivas. Al respecto, señala que “*mientras no exista una prohibición general, la apuesta en un juego de destreza física, que puede ser o no deportiva, sigue siendo lícita en la legislación chilena, pues está permitida por el Código Civil. La reserva legal de la misma se cumple por la permisón general de ella en juegos de destreza física o intelectual. La prohibición descansa, por el contrario, en los juegos de azar*”⁸⁰. No obstante, lo que precisamente señala la Tercera Sala es que efectivamente existe una prohibición general, y que no existe exoneración para la conducta específica (apuestas deportivas, que desde la perspectiva de Contardo abarcan juegos de destreza física o intelectual). Las excepciones, de existir, debiesen ser interpretadas de forma restrictiva y no amplia (abarcando la explotación comercial de la misma). Por último, tampoco debemos olvidar que el artículo 2263 Código Civil otorga acción en los casos de juegos de fuerza o destreza corporal “con tal que en ellos no se contravengan las leyes”, lo que no sucedería en el caso.

Parece claro entonces que la Tercera Sala analiza en específico la actividad de las casas de apuestas en línea, y en el entendido que puede haber excepciones a la prohibición general de la actividad, la Tercera Sala no considera a la actividad señalada una de ellas, como por el contrario sí sucede con Polla a través de su sistema de pronósticos deportivos. Este ejercicio de contrastes le permite hablar de un monopolio legal construido a partir de ser el único caso de excepción, pues Polla se encuentra autorizada de manera exclusiva y excluyente para realizar la actividad. Lo anterior, el considerando Séptimo que transcribimos a continuación.

Séptimo: Que, siendo una actividad prohibida por regla general, nuestro ordenamiento jurídico regula pormenorizadamente las situaciones en que la misma puede excepcionalmente, realizarse, precaviendo con ello el impacto social que puede tener ésta, puesto que, conforme da cuenta la historia de la Ley N° 19.995, en el mensaje presidencial del proyecto de ley (Mensaje N° 051-340/ 17 de junio de 1999), constituye una finalidad de la norma resguardar a las personas respecto de las posibles consecuencias sociales de los juegos de azar.

⁷⁹ HERMUT (2011), 247.

⁸⁰ CONTARDO (2024), 184-185.

Al respecto, las apuestas deportivas se encuentran reguladas en el Decreto Ley N° 1.298, precedentemente citado, que circunscribe la organización, administración, operación y control de este sistema a la recurrente de autos, asimismo, el reglamento respectivo establece que, las apuestas se pueden realizar por plataformas electrónicas, pero que deben ser determinados, definidos y autorizados previamente por aquella, en consecuencia se excluye de la posibilidad de ejecutar cualquier otra iniciativa análoga de apuestas deportivas sin la expresa autorización legal, puesto que cómo se ha señalado, de acuerdo al ordenamiento legal vigente ésta corresponde de manera exclusiva y excluyente a Polla Chilena de Beneficencia S.A. —énfasis nuestro—.

Si bien Contardo critica la sentencia sobre este punto (en cuanto la actividad de Polla no constituirá un monopolio, y de existir este no abarcaría a todas las apuestas deportivas)⁸¹, lo cierto es que en base a la reserva legal sostenida por la sentencia, Polla es la única habilitada para desarrollar dichas apuestas (cualquiera sea la amplitud que atribuyamos a la habilitación legal del sistema de pronósticos deportivos regulado por el D.L. N° 1.298, de 1975).

Respecto de las obligaciones del proveedor de internet, la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema señala que existe una prohibición de bloquear el acceso a páginas web pero sólo respecto de actividades lícitas, aventurando un criterio que desarrollaría en extenso en otra sentencia posterior que revisaremos oportunamente, relativo al deber de bloquear de contenido ilícito, conducta que no afectaría el principio de neutralidad de la red.

***Octavo:** (...) De lo expuesto, se advierte que el proveedor de servicios de internet tiene prohibido restringir servicios, contenido, actividades o uso legal, de lo que se desprende que, si los mismos carecen de dicha calificación, puede y debe bloquearlos, más aún cuando la solicitud proviene de la única entidad autorizada para el desarrollo de la actividad referida. (...) —énfasis nuestro—.*

Es así como en virtud de lo expuesto, la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema acoge el recurso de protección presentado por Polla en cuanto existiría una afectación a su derecho a propiedad sobre la explotación de la actividad de apuestas deportivas en línea.

***Décimo:** Que, conforme lo establecido en autos, siendo la recurrente, de acuerdo a la normativa vigente, la única persona jurídica habilitada legalmente en nuestro país para desarrollar la actividad de apuestas deportivas mediante sus sistemas informáticos dispuestos tanto para la atención presencial de las personas, como en su modalidad en línea, se estima configurada la afectación denunciada respecto a su derecho de propiedad, toda vez que al contar con la concesión exclusiva de la explotación de dicha actividad, la circunstancia de facilitar por la recurrida la oferta de un sistema de apuestas contrario al ordenamiento vigente y la consecuente negativa a concretar el bloqueo de los sitios de internet referido, más aún cuando se trata de una actividad ilegal, identificada y denunciada por la Superintendente de*

⁸¹ CONTARDO (2024), 188.

Casinos ante el Ministerio Público, afectan gravemente el ejercicio de su derecho de propiedad sobre la autorización exclusiva y excluyente de ejecución de las apuestas deportivas en modalidad en línea el que se ve perturbado por la oferta, no ajustada a derecho, realizada por las empresas de internet materializada a través del prestador de servicios de internet recurrido —énfasis nuestro—.

Undécimo: Que, en consecuencia, la conducta de la recurrida de omitir la respuesta requerida por la recurrente, fundada indirectamente, de acuerdo a su informe, en que estima que carece de competencias para efectuar el referido bloqueo, torna su actuar en ilegal y arbitrario, puesto que, siendo las apuestas deportivas en línea una actividad restringida en su explotación exclusivamente a quien se encuentre autorizado legalmente al efecto, lo que reviste de ilegalidad a cualquier otra actividad desarrollada al margen del ordenamiento legal, su negativa afectó la garantía constitucional del artículo 19.Nº 24 de la Carta Fundamental de la recurrente toda vez que ésta se encuentra habilitada por la ley para desarrollar la citada actividad, la que indefectiblemente se ve mermada por la que se desarrolla ilegalmente y sin fiscalización por los sitios denunciados, motivo por el cual el recurso debe ser acogido en los términos que se señalará en lo resolutive del fallo —énfasis nuestro—.

2. INFLUENCIAS DEL FALLO POLLA CON MUNDO PACÍFICO S.A. EN OTRAS SENTENCIAS

Como hemos insinuado, la sentencia de la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema de septiembre de 2023 ha generado una fuerte influencia en otras resoluciones judiciales. Con ello, si bien los efectos fueron específicos, su contenido siempre tuvo vocación de universalidad. A continuación, destacamos los más relevantes de ellos.

2.1. FISCALIZACIÓN DEL MINISTERIO DE JUSTICIA A LA ASOCIACIÓN NACIONAL DE FÚTBOL PROFESIONAL Y RECHAZO DE RECURSO DE PROTECCIÓN

Cuando comentamos lo sorpresiva que fue la sentencia de Polla siempre hablamos en clave de temporalidad. No nos referimos, entonces, a un tema de contenido (pues, como dijimos, era la posición que constantemente sostenían órganos fiscalizadores y poder Ejecutivo), sino el momento en que fue dictada. Pero si miramos los antecedentes un poco en detalle, podremos aventurar que, por medio de ella, la Excma. Corte Suprema buscaba fijar un precedente que invocar en las controversias futuras que sobre el mismo tema se le presentarían. El 31 de agosto de 2023, dos semanas antes de la sentencia que acogió el recurso de protección de Polla, la Subsecretaría de Justicia del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos dictó el Oficio Ordinario Nº 5293, en el cual ordenó a la Asociación Nacional de Fútbol Profesional (en adelante, “ANFP”) dejar sin efecto cualquier contrato que vinculara a la ANFP con una empresa de apuestas específicas que daba origen al nombre del torneo profesional. Lo anterior en cuanto dicho vínculo constituiría una infracción grave a los estatutos de la asociación.

La ANFP buscó dejar sin efecto el acto administrativo mediante un recurso de protección. El anterior fue declarado inadmisibile por la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago

el 27 de septiembre de 2023⁸², bajo el argumento que la acción de la ANFP como recurrente era impugnar la aplicación de una norma legal –algo que excede la cobertura de un recurso de protección– y:

“en especial atendido lo resuelto recientemente por la Excma. Corte Suprema con fecha doce de septiembre de dos mil veintitrés en causa rol 152138-2022 y el claro tenor de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 557 del Código Civil, siendo las alegaciones vertidas por la actora contrarias a derecho” –énfasis nuestro–.

Presentada la reposición (que fue rechazada) con apelación en subsidio, el 18 de octubre de 2023, la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema ratificó la sentencia de primera instancia⁸³. Al ratificar la sentencia, debemos entender, lo hace en todas sus partes y validando las dos ideas centrales del fallo de la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago. Primero, la facultad del Ministerio de Justicia de fiscalizar dichos contratos conforme al artículo 577 del Código Civil, y, segundo, que no había espacio para recurso alguno considerando la declarada ilicitud de la actividad. Agotado el camino judicial, la ANFP dio de baja los contratos con casas de apuestas.

2.2. PUBLICIDAD DE CASAS DE APUESTAS EN HORARIOS DE PROTECCIÓN DE MENORES

Siguiendo la tendencia antes señalada, el 9 de julio de 2024 la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago⁸⁴ resolvió una apelación (reclamación de legalidad) por parte de Red de Televisión CHV S.A. en contra de una resolución del Consejo Nacional de Televisión por la cual se imponía una sanción por exhibir, a través de Chilevisión y durante el horario de protección de menores de edad, publicidad de plataformas digitales de apuestas deportivas. Si bien la recurrente trató de desestimar la naturaleza de azar de la actividad, lo que fue desestimado por la Corte señalando al respecto, respecto de la reclamación de la recurrente en cuanto no existiría una regulación que prohíba la publicidad de las casas de apuestas deportivas en horario de protección de menores, la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago se refiere luego a la sentencia de Polla sobre la proscripción de la actividad.

⁸² CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO, Sentencia Causa Rol N° Protección-14919-2023, “Asociación Nacional de Fútbol Profesional con Gajardo”.

⁸³ CORTE SUPREMA, Sentencia Causa Rol N° 235.469-2023, “Asociación Nacional de Fútbol Profesional con Gajardo”.

⁸⁴ CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Sentencia Causa Rol N° Contencioso Administrativo-257-2024, “Red de Televisión CHV S.A. con Consejo Nacional de Televisión”.

9º) (...) parece del todo coherente entender que promocionar una actividad ilícita en horario protegido para menores, generando el peligro de que estos sean partícipes de esa actividad, puede afectar la formación espiritual e intelectual de la niñez y la juventud, sin que resulte razonable demandar una norma legal o reglamentaria que así lo señale para comprenderlo de esa forma —énfasis nuestro—.

En virtud de los argumentos antes expuestos y otros relativos al rol y facultades del CNTV y el contenido mismo de la publicidad, la Iltma. Corte de Apelaciones desestimó el recurso, ratificando la multa impuesta por el Consejo Nacional de Televisión. La sentencia no fue objeto de recursos, motivo por el cual se encuentra firme y ejecutoriada. No obstante, es de justicia declarar que durante el proceso de revisión de este artículo la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago se pronunció sobre otro recurso⁸⁵, en base a los mismos antecedentes, siguiendo lo que al parecer podría ser un criterio contrario. A la fecha de cierre de este artículo, los abogados del Consejo Nacional de Televisión se encontraban preparando el recurso de queja.

Sexto: De lo anterior, entonces, se desprende que al no existir aun una norma prohibitiva que sancione expresamente la difusión de ese contenido en spots publicitarios en un horario protegido, mal puede colegirse la infracción que arguye el CNTV, ya que esa decisión atenta contra el principio de tipicidad, aplicable al Derecho Administrativo Sancionador, en cuanto la pretendida prohibición de contenido se edifica en un supuesto inexistente, toda vez que aún no ha sido expresamente vedada la difusión de apuestas en línea o de avisos publicitarios vinculados a ese tipo de apuestas, por lo que asiste razón al recurrente para pedir la revocación de la mentada resolución —énfasis en el texto original de la sentencia—.

2.3. RECHAZO DE UN RECURSO DE AMPARO ECONÓMICO

El 7 de mayo de 2024, la Tercera Sala de la Excm. Corte Suprema tuvo otra oportunidad de pronunciarse sobre la materia, esta vez en sede de amparo económico⁸⁶. De acuerdo a los antecedentes, el recurrente había estimado que la Municipalidad de Santiago había impedido el ejercicio de una actividad económica al poner término a una patente comercial que amparaba el funcionamiento de un centro de acceso a internet. Lo cierto es que se acreditó que en dicho establecimiento se facilitaba el desarrollo de apuestas en línea. Como punto de partida, la Excm. Corte Suprema deja claro que el derecho a ejercer una actividad económica no es absoluto, sino que reconoce como límite la moral, el orden público y la seguridad nacional, respetando, en todo caso, las normas regales que

⁸⁵ CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Sentencia Causa Rol N° Contencioso Administrativo-258-2024, “Red de Televisión CHV S.A. con Consejo Nacional de Televisión”.

⁸⁶ CORTE SUPREMA. Sentencia Causa Rol N° 251.304-2023, caratulada “Cybernet SpA con Ilustre Municipalidad de Santiago”.

regulan dicha actividad⁸⁷. Dicho lo anterior, la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema ratifica la ilicitud de la actividad de apuestas en línea, en base a los argumentos tantas veces esgrimidos⁸⁸.

Pero como anunciamos anteriormente, esta sentencia también profundiza en las obligaciones para los proveedores de servicios de internet que emanan de la letra H del artículo 24 de la Ley N° 18.168. En tal sentido, la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema no sólo señala que al bloquear una página web de una plataforma de apuestas en línea no se vulnera el principio de neutralidad de la red, sino que señala que hacerlo es una obligación en determinados casos.

Décimo tercero: (...) Tampoco es efectivo lo aseverado respecto a que no puede bloquear las direcciones que permiten acceder a los sitios de juegos de apuestas on line por impedirse el principio de neutralidad de la red consagrado en la Ley N° 18.169 (Nota del autor: debe decir 18.168); pues su artículo 24 H letra a) dispone: “a) No podrán arbitrariamente bloquear, interferir, discriminar, entorpecer ni restringir el derecho de cualquier usuario de Internet para utilizar, enviar, recibir u ofrecer cualquier contenido, aplicación o servicio legal a través de Internet, así como cualquier otro tipo de actividad o uso legal realizado a través de la red (...)”. Como se observa la ley solo prohíbe el bloqueo arbitrario. Siendo los juegos de azar —incluidos los juegos on line— una actividad ilícita no sólo estaba facultado para restringir el acceso sino que obligado a realizarlo.

Por lo mismo, concluye nuestro máximo tribunal, la Municipalidad no sólo se encontraba facultada para clausurar el establecimiento, sino compelida a hacerlo conforme al artículo 58 de la Ley de Rentas Municipales, lo que junto a otros argumentos permite descartar la existencia de ilegalidad o arbitrariedad en la actuación del Municipio, confirmando la sentencia apelada y rechazando en consecuencia el amparo.

⁸⁷ Considerando Undécimo: “Que, de las normas expuestas surge que previo al inicio de cualquier actividad comercial que se pretenda ejercer se debe contar con permiso y patente municipal que autorice a explotar el giro que se desarrollará en el establecimiento. Lógicamente debe tratarse de una actividad lícita, no prohibida por la ley. En efecto, es el propio constituyente quién en el artículo 19 N° 21 protege el derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, la cual debe ejercerse respetando las normas legales que la regulen” —énfasis nuestro—.

⁸⁸ Considerando Duodécimo: “Que como se señaló en el considerando undécimo, está acreditado que en el local comercial del recurrente se desarrollaban apuestas on line, funcionando el establecimiento como una sala de juegos. Estas apuestas constituyen juegos de azar, actividad ilícita prohibida por nuestra legislación, la que se encuentra regulada en el artículo 1466 del Código Civil, artículos 275, 276 y 277 del Código Penal y en la Ley N° 19.995. De este modo, al no tener el actor un permiso de operación de un Casino de Juego en los términos previstos por el último cuerpo normativo citado, jamás pudo contar con patente para desarrollar tal actividad, la que no se encuentra cubierta con su patente de acceso a internet” —énfasis nuestro—.

2.4. INVESTIGACIONES PENALES

Por último, si bien este artículo no tiene por objeto discutir si las actividades de apuestas en línea constituyen los delitos de explotación ilegal de loterías y juegos de azar, previstos y sancionados en los artículos 275 y siguientes del Código Penal, vale tener presente los argumentos por los cuales el 8º Juzgado de Garantía de Santiago ordenó la reapertura de las investigaciones contra determinadas plataformas y personas el pasado 10 de mayo de 2024. Para efectos de tomar su decisión, el Juzgado de Garantía hace expresa referencia a la sentencia de Polla, y, pese a reconocer que ella se dictó en sede de protección, la causa penal se basa en los mismos hechos (siendo muchas de las plataformas las investigadas penalmente). Además, reconoce que es la Excma. Corte Suprema –como órgano encargado de uniformar la jurisprudencia del país– la que señala en abstracto que estamos ante una figura sancionada penalmente, lo que impide concluir en dicho momento que los hechos no sean constitutivos de delito⁸⁹. Con todo, aun cuando a futuro se descartase la tipicidad a la luz del Código Penal, subsisten las investigaciones en torno a los delitos de la Ley de Hipódromos y el Código Tributario. Además, se mantendrían la ilicitud y proscripción en base a las demás disposiciones señaladas.

⁸⁹ 5) (...) existe otro antecedente sobre la apreciación o valoración que realizan los tribunales sobre este tipo de conducta, cual es la sentencia dictada por la Excma. Corte Suprema de Justicia, en la causa Rol N° 152.138-2022, con fecha 12 de septiembre de 2023, en la que se expuso como fundamento para acoger el recurso de protección, entre otros argumentos, que “la apuesta deportiva online, como lo es la actividad que denuncia la recurrente de autos, se encuentra prosrita en nuestro ordenamiento jurídico, revistiendo a las deudas contraídas en dichos juegos de azar de objeto ilícito, como asimismo sancionando penalmente a quienes posibilitan dicha actividad como a quienes participan en ella”. Si bien esta sentencia fue dictada en otra causa, en sede de protección, lo cierto es que la solicitud que la motiva fue planteada por uno de los querellantes de este mismo proceso y en relación a ciertos sitios web y plataformas que ofrecen apuestas online, que coinciden, en su mayoría, con los investigados de la presente. De tal manera, cabe concluir que no es posible descartar, por ahora, que los hechos investigados constituyan los delitos que se denuncian, teniendo en consideración que ha habido discusión sobre el particular en esta misma causa con anterioridad, descartándose la falta de tipicidad, y teniendo presente también que la Excma. Corte Suprema de Justicia, entre cuyas funciones está la de uniformar la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia, ha invocado como fundamento en un recurso de protección, vinculado con estos mismos hechos, que las apuestas deportivas on line están sancionadas penalmente (...) –énfasis nuestro–.

II TRIBUTACIÓN RESPECTO DEL IVA EN UN MARCO DE ILEGALIDAD

1. LA OPINIÓN DE LA EXCMA. CORTE SUPREMA RESPECTO DE LA APLICACIÓN DE IVA A LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS

Si bien suele acudir al famoso caso Dávila para exponer la posición de la Excma. Corte Suprema en materia de tributación de actividades ilícitas⁹⁰, lo cierto es que de no ser aplicable el mismo criterio en temas de IVA (lo que es discutible)⁹¹ también existe un pronunciamiento específico de nuestro máximo tribunal sobre la influencia de la ilicitud de una actividad gravada con dicho impuesto⁹². De acuerdo a los antecedentes, un sujeto fue condenado producto de la venta de discos compactos no originales (*piratas*). La pretensión del Servicio de Impuestos Internos era que además se aplicasen las disposiciones del N° 9 del artículo 97 del Código Tributario (al igual que reclama respecto de las plataformas ilegales), desde el momento en que el sujeto no registraba actividad de comerciante y efectuó clandestinamente actos de comercio sin pagar los impuestos con que dicha actividad se encuentra gravada. Al respecto, en el considerando Sexto se señala:

Sexto. Que del examen de esos hechos inmodificables, fluye como acertadamente resuelve el tribunal de primer grado, debidamente reproducido por el de alzada, que el artículo 2° del D.L. 825, de mil novecientos setenta y cuatro, al precisar el concepto de venta, no distingue si los bienes corporales objeto de la convención, tienen una procedencia lícita o ilícita y, a su vez, el artículo 2°, número 1°, del D.L. 824, del mismo año, al definir la noción de renta, prescribe que son los ingresos que constituyen utilidad o beneficio que rinde una cosa o actividad, cualquiera sea la naturaleza, origen o denominación, de donde necesariamente se desprende que la legislación tributaria no diferencia entre entradas producidas por actividades legítimas o ilegales (...) —énfasis nuestro—.

Con ello, se reafirma el criterio-Dávila en base a un análisis exegético del concepto de “venta” establecido en el numeral 1° del artículo 2° D.L. N° 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante, “LIVS”). Llevándolo a nuestro terreno, si el hecho gravado “venta” no distingue si el origen de los bienes objeto de la convención tienen o no procedencia lícita o ilícita, tampoco se realiza dicha distinción al momento de definir el hecho gravado “servicio” en el numeral 2° del artículo 1° del mismo cuerpo legal, que

⁹⁰ CORTE SUPREMA, Sentencia Rol N° 3.983-1996, “Juan Pablo Dávila con Servicio de Impuestos Internos”.

⁹¹ Al respecto, respecto de las actividades de las plataformas digitales y casas de apuestas online Cavada sostiene que bajo la misma lógica del caso Dávila “puede sostenerse que los ingresos ilícitos están afectos a IVA si es que se corresponden con servicios afectos a IVA, no exentos”, sin necesidad de acudir a un pronunciamiento específico en tema de impuesto al valor agregado. CAVADA (2022), 5.

⁹² CORTE SUPREMA, Sentencia Causa Rol N° 990-05, Anonimizada.

requiere que se realice una acción o prestación y la existencia de algún tipo de remuneración por ella.

Dicho lo anterior, la Excma. Corte Suprema otorga un argumento de fondo. No hacer tributar a las actividades ilícitas vulneraría el principio de igualdad de los tributos, que deriva de los numerales 2° y 20° del artículo 20 de la Constitución⁹³.

SÉPTIMO: Lo anterior en base a un criterio de igualdad de los tributos. Sería correcto hacer tributar la actividad ilícita porque no parece equitativo que el legislador grave las actividades mercantiles lícitas y libere de estas cargas aquellas realizadas al margen de la ley y por eso que el injusto previsto en el numeral 9° del artículo 97 del Código del ramo, castiga “el ejercicio efectivamente clandestino del comercio”, en otras palabras, los actos de esta naturaleza realizados al margen de la legalidad, que es exactamente lo que acontece en la especie pues en realidad no se sanciona propiamente la elusión de los gravámenes, como lo reclama el compareciente, sino el ejercicio furtivo del comercio, acción distinta de aquél, y cuya clandestinidad se refuerza con la procedencia delictual de las mercancías, sin perjuicio de la penalidad que pudiera corresponderle por el delito que las originó—énfasis nuestro—.

Queda claro, entonces, que para la Excma. Corte Suprema la antijuricidad no obsta la verificación de hecho gravado, por lo tanto, los contribuyentes no pueden ampararse en dicha circunstancia para no cumplir con sus obligaciones tributarias.

2. LA POSTURA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS RESPECTO DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS ACTOS ILÍCITOS

El Servicio de Impuestos Internos ha tenido una postura clara y constante respecto de carecer de competencia para calificar la licitud o ilegalidad de una determinada actividad. Por el contrario, sólo le corresponde, dentro de sus atribuciones, interpretar si la actividad respectiva se encuentra afecta o no con algún tributo. Esta idea ha tenido un amplio desarrollo jurisprudencial a nivel administrativo que se manifiesta constantemente⁹⁴, pero también con un especial énfasis, en la industria del juego. Así, podemos encontrar oficios respecto de la tributación de las plataformas de juegos y apuestas en línea⁹⁵, de otra actividad que opera al margen de la ley como los tragamonedas de barrio⁹⁶, e incluso respecto nuevas modalidades de juego al interior de los casinos distintas de aquellas autorizadas por la Ley N° 19.995⁹⁷. Para efectos de organizar la discusión, analizaremos la postura del Servicio

⁹³ FERNANDOIS (2014), 161-162; NAVARRO (2016), 150-152, entre otros.

⁹⁴ La más reciente de ellas en materia de IVA en SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 369, de 15 de febrero de 2024.

⁹⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42, de 11 de junio de 2020. Ver también Oficio N° 233, de 25 de enero de 2022, Oficio N° 1.802, de 3 de junio de 2022, Oficio N° 3.141, de 26 de octubre de 2022.

⁹⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 122, de 22 de enero de 2013.

⁹⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.388, de 27 de diciembre de 2016.

en atención al hecho gravado como respecto de la base imponible que debiese afectar a la actividad en un contexto de ilicitud.

2.1. HECHO GRAVADO

Como es sabido, por medio de la Ley N° 21.210 se incorporó como nuevo hecho gravado especial del artículo 8° una letra n) los así llamados servicios digitales realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero. En específico, por medio de la Circular N° 42, de 11 de junio de 2020, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que debe aplicarse IVA a la remuneración percibida por los servicios de entretenimiento prestados por medio de plataformas de juegos y apuestas *on line*, la hipótesis del numeral 2 (el suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital), lo que además ha sido ratificado posteriormente mediante oficios⁹⁸. Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos sigue la lógica exegética elaborada por la Excma. Corte Suprema (ejemplificando con conductas que verifican el hecho gravado independiente de su licitud), armónica con lo dispuesto en el artículo 4 del Código Tributario⁹⁹, criterio que también se ha sostenido a nivel de doctrina respecto de esta actividad en específico¹⁰⁰.

En aquellos casos donde se cobra una remuneración por concepto de intermediación, si 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 entretención digital, sería una actividad propia de los servicios de correduría comprendida en el N° 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹⁰¹, estando en consecuencia gravado antes de los cambios de la Ley N° 21.420 y por supuesto luego de ellos.

Un antecedente relevante respecto de la verificación del hecho gravado del numeral 2) de la letra n) del artículo 8° de la LIVS es el hecho que, consultado durante la tramitación del Boletín N° 14.838-03 por la tributación de las plataformas de apuestas en línea bajo el sistema actual y en específico la aplicación de IVA, el representante de un grupo de casas de apuestas señaló que la actividad se encontraba gravada con IVA desde la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, pero manifestando reparos respecto de la interpretación que el Servicio de Impuestos Internos realizaba sobre la base imponible¹⁰², algo que se

⁹⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.591, de 21 de diciembre de 2021.

⁹⁹ En este sentido, el mencionado artículo dispone que de las disposiciones tributarias no se desprende, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.

¹⁰⁰ Así, Cavada sostiene “el hecho gravado es (...) el suministro o entrega de contenido de entretenimiento digital (...) con prescindencia de la actividad subyacente, que efectivamente puede ser ilícita”. Ver CAVADA (2022), 4.

¹⁰¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.591, de 21 de diciembre de 2021.

¹⁰² COMISIÓN DE ECONOMÍA, FOMENTO; MICRO, PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA; PROTECCIÓN DE LOS CONSUMIDORES Y TURISMO. Cámara de Diputadas y Diputados, sesión del 17 de enero de 2023.

ha sostenido formalmente luego¹⁰³, lo que nos permite conectar con el siguiente tema de discusión.

2.2. BASE IMPONIBLE

Consultado al respecto, el Servicio de Impuestos ha señalado que no les es aplicable a las plataformas de apuestas en línea la base imponible establecida en el régimen legal de los casinos presenciales¹⁰⁴, tal como pretende la industria, debiendo aplicarse entonces la regla general del artículo 15 de la LIVA, esto es, la base imponible es todo el valor de las operaciones. *“Luego, la remuneración (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. Lo anterior es independiente de la ganancia o pérdida que pueda lograr cualquiera de las partes en el juego propiamente tal, dado que ello obedece simplemente a una consecuencia del uso del servicio y no a la remuneración por el mismo”*¹⁰⁵. El carácter especialísimo de la base imponible de los juegos de casinos también se había declarado no aplicable a las máquinas tragamonedas, lo que demuestra consistencia por parte del organismo fiscalizador¹⁰⁶. A nivel doctrina comparada también se ha sostenido que a falta de norma especial en las apuestas, se debe hacer primar la base imponible general¹⁰⁷.

Lo que no deja de ser curioso es que, como señalamos en el punto anterior, las plataformas de apuestas en línea que operan en la ilegalidad en nuestro país se muestren en contra de este criterio. Y digo curioso pues podría demostrar cierta inconsistencia, en cuanto mientras señalan que pueden desarrollar sus actividades en nuestro país pues ellas estarían simplemente desreguladas y no serían ilícitas, abogan por una interpretación que no es otra que se les aplique una base imponible lo más cercana posible o idéntica a la de la industria regulada del juego presencial¹⁰⁸.

¹⁰³ AGRUPACIÓN CHILENA DE PLATAFORMAS DE APUESTAS EN LÍNEA (2024), 30.

¹⁰⁴ De acuerdo al Servicio de Impuestos Internos, la base imponible del impuesto a la ventas y servicios está constituida por los ingresos brutos, entendiéndose por ello lo definido en el artículo 24° del Decreto de Hacienda N° 547, de fecha 2 de mayo del 2005. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.181, de 26 de junio de 2009.

¹⁰⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.591, de 21 de diciembre de 2021. Criterio ratificado por Oficio N° 1.802, de 3 de junio de 2022.

¹⁰⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.181, de 26 de junio de 2009.

¹⁰⁷ SCHENK et al. (2015), 348.

¹⁰⁸ Al respecto, señalan: “Este criterio carece de todo sustento técnico y contradice además la forma en la cual se calcula el IVA respecto de las operaciones de los casinos presenciales (ejemplo más cercano disponible) y como lo establece también el proyecto de ley de regulación que se discutía ya entonces en el Congreso”. AGRUPACIÓN CHILENA DE PLATAFORMAS DE APUESTAS EN LÍNEA (2024), 28. Lo anterior no es efectivo, en cuanto a la fecha del Oficio N° 3.581 no se había ingresado el proyecto, y además la propuesta de gravarlas con IVA es todavía posterior.

3. EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE IVA. INTERPRETACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EN ATENCIÓN A LA POSTURA HISTÓRICA DEL SERVICIO

Uno de los puntos más polémicos en la discusión respecto de la tributación de las plataformas de apuestas en línea en un contexto de ilicitud, fue la exclusión de ellas del régimen de tributación simplificada de IVA establecido en los artículos 35 A y siguientes del Párrafo 7° bis del Título II de la LIVS. Lo anterior, en atención al contenido ilícito de sus actividades. Como lo anterior ha contaminado parte de la discusión, es fundamental interpretar el alcance de la mencionada exclusión, en cuanto en una columna de opinión (posteriormente publicada en un libro recopilatorio) se cuestionó si lo anterior significa un retroceso en el criterio de tributación de los actos ilícitos que hemos expuesto¹⁰⁹.

Como señalábamos, el 14 de marzo de 2023 el Servicio publicó la Resolución Exenta N° 26, en virtud de la cual resolvió excluir del régimen de tributación simplificada señalado a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que habiéndose inscrito en dicho régimen, con posterioridad a su inscripción el Servicio detecte que los servicios de la letra n) del artículo 8° de la LIVS que presten, consistentes en contenido ilícito, lo incluyan o intermedien (servicios subyacentes), en contravención al ordenamiento jurídico chileno. Con ello sentó un criterio de general aplicación futuro, pero en el fondo quería pronunciarse respecto de un tipo de actividad en específico: aquella vinculada a las apuestas en línea.

En este sentido, reafirmando carecer de competencias para calificar la licitud o ilegalidad de alguna actividad, señala luego que “*de ello no se sigue que este Servicio se encuentre facultado para inscribir o registrar como contribuyentes a quienes realizan actividades ilícitas o que han sido declaradas como ilícitas por otros órganos del Estado, dentro del ámbito de sus competencias*” (considerando 7°). Por lo mismo, y amparado en dos Oficios Ordinarios emitidos por la SCJ que ratifican la necesidad de una autorización legal para explotar la actividad de juegos de azar (considerando 8°), los que hemos señalado, contienen los mismos argumentos que la sentencia de la Excma. Corte Suprema respecto del recurso de protección de Polla, el Servicio establece un “*mecanismo que permite dejar sin efecto la inscripción en el régimen de tributación simplificada (...) en caso que los servicios del artículo 8° letra n) de la LIVS sean realizados en contravención al ordenamiento jurídico chileno*” (considerando 9°).

Respecto de la forma de interpretar esta resolución, es importante señalar que en ningún momento el Servicio de Impuestos Internos se desdice de su criterio histórico sobre tributación de actos ilícitos que expusimos anteriormente. Ni siquiera remotamente da a entender que se trate de una actividad no gravada. De hacerlo, por lo demás, debería seguir las estrictas reglas del Código Tributario respecto del cambio de criterio. Por el contrario, lo que hace es regular el efecto jurídico que respecto de un régimen simplificado tiene la

¹⁰⁹ PINTO PERRY (2024), 37-40. El título de la columna era “Ya no tributan los actos ilícitos”, publicada en el Diario Estrategia el 27 de marzo de 2023.

constatación de la ilicitud de una actividad por parte de otros Órganos del Estado dentro de las esferas de su competencia¹¹⁰.

En este sentido, no deja de ser relevante que, al momento de excluirlas en lo resolutivo, el Servicio de Impuestos Internos tenga la preocupación de seguir llamándolas “contribuyentes” pudiendo haber acudido a otra palabra general (personas, entidades, empresas, etc.). Como sabemos, por contribuyente y conforme al número 5 del artículo 8° del Código Tributario, debe entenderse “*las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos*”. Esto es, independiente de la licitud o ilicitud de su actividad, se trata de entidades “afectadas por impuestos” en atención a las actividades que desarrollan y la verificación de un determinado hecho gravado, sin perjuicio de la cual la plataforma del régimen simplificado no es la herramienta para que ellas cumplan con sus obligaciones tributarias. La interpretación anterior es totalmente armónica con los oficios citados en las páginas anteriores.

Pese a sentirse afectadas por la exclusión, las plataformas de apuestas en línea no han presentado una solicitud de oficio para que el Servicio de Impuestos Internos explique la forma en que deben cumplir sus obligaciones tributarias. Tampoco recurrieron contra la Resolución Exenta. Si bien fue dictada un año después, en el caso de la Circular que determinaba la aplicación de un impuesto adicional a néctares, bebidas isotónicas y bebidas hipotónicas, la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago se mostró abierta a revisar actos administrativos del Servicio mediante recurso de protección cuando, dentro de otros argumentos, ellos exceden la mera interpretación tributaria y carezcan de fundamentación¹¹¹.

En resumen, tanto a nivel administrativo como judicial se ha sostenido que la ilicitud de una actividad no es óbice para la verificación de un hecho gravado. Lo anterior en base a una interpretación exegética del elemento objetivo de los mismos, como en base al principio de igualdad de los tributos. En base a dichos argumentos y al criterio inequívoco sostenido de manera sistemática por el Servicio de Impuestos Internos, la Resolución Exenta N° 26 de 2003 no debe ser interpretada como un cambio de criterio por parte de dicho organismo, restringiéndose exclusivamente a la no autorización de utilización del régimen simplificado a un determinado grupo de contribuyentes.

¹¹⁰ Recordar que consultado por la Superintendencia de Casinos de Juego, el Servicio sobre el alcance del Oficio N° 3.591, de 21 de diciembre de 2021, que se pronuncia en extenso sobre la tributación de las plataformas, el Servicio fue claro en recordar que dicho organismo jamás se ha pronunciado sobre la legalidad y legitimación de la actividad, restringiéndose su análisis a determinar si la actividad respectiva se encuentra afecta o no a algún tributo. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 233, de 25 de enero de 2022. Ver también Oficio N° 3.141, de 26 de octubre de 2022.

¹¹¹ CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Causa Rol N° Protección-6598-2024, Caratulada “Embotelladoras Chilenas Unidas S.A. con Frigolett”.

III TRIBUTACIÓN EN UN SISTEMA REGULADO

1. TRIBUTACIÓN DE LOS CASINOS PRESENCIALES EN CHILE

Antes de proponer un régimen de tributación para las plataformas de apuestas en línea en un modelo regulado, creo relevante exponer a grandes rasgos los impuestos que gravan a los casinos presenciales y el aporte fiscal que ellos realizan al país. Lo anterior en cuanto es el mercado legal que evidentemente presenta mayores similitudes con el que pretendemos regular, siendo además un régimen de tributación consolidado hace años en términos de recaudación y que ha funcionado en un marco de certeza para los inversionistas.

1.1. IMPUESTOS QUE GRAVAN LA ACTIVIDAD DE LOS CASINOS PRESENCIALES

El Título VII de la Ley N° 19.995, denominado “De la afectación”, establece un régimen tributario especial para los casinos de juego presenciales. Su nombre deriva del hecho que parte de los impuestos que se recaudan, son entregados a la Municipalidad y Gobierno Regional donde opera el casino, con el objeto de destinarse para el financiamiento de obras de desarrollo. En resumen, los casinos presenciales se encuentran sujetos a los siguientes impuestos:

1. Conforme al artículo 57, los impuestos específicos que se regulan en la Ley N° 19.995 son “sin perjuicio” del Impuesto a la Renta y el Impuesto a las Ventas y Servicios, siendo ellos los primeros que gravan la actividad.
2. Un impuesto de 0,07 UTM, por concepto de ingreso a las salas de juego de los casinos (artículo 58).
3. Otro impuesto específico a los ingresos brutos del juego que obtengan las sociedades operadoras, estableciendo reglas especiales por lo que debe entenderse por “ingreso bruto” y deducciones en la determinación de su base (artículo 59). Este impuesto es el que se encuentra afecto a la destinación comentada en el párrafo anterior (artículo 60) por tener una clara identificación local o regional.

Desde un punto de vista de sacrificios económicos, debemos considerar también la obligación de pagar una oferta económica en virtud de la cual, junto a otros factores, se adjudicaron la posibilidad de desarrollar esta actividad de manera exclusiva en un territorio determinado (regulada en el procedimiento de otorgamiento del permiso de operación) y un eventual aporte adicional por concepto de extenderse el permiso de operación en periodos de vacancia (artículo 26 bis).

1.2. APOORTE FISCAL DE LA INDUSTRIA DEL JUEGO PRESENCIAL

Respecto del aporte que la industria del juego presencial a arcas fiscales realiza, hemos preparado la siguiente tabla en base a los Informes Anuales de la Industria preparados

por la Superintendencia de Casinos de Juego entre los años 2014-2023, respecto de los casinos de juego regidos por la Ley N° 19.995.

TABLA 1. APOORTE CASINOS DE JUEGO REGULADOS POR LA LEY N° 19.995 EN MILLONES.
FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA EN BASE A INFORME ANUAL DE LA INDUSTRIA ELABORADO POR LA SUPERINTENDENCIA DE CASINOS DE JUEGO, RESPECTO DE LOS AÑOS 2014 A 2023.

Año	Impuesto a la Renta	Impuesto específico al juego	IVA Débito Fiscal	Entradas	Total
2023	4.172	83.928	82.016	29.780	199.896
2022	15.583	78.067	77.957	23.951	195.558
2021	11.812	41.291	39.341	9.097	101.541
2020	1.184	13.366	4.456	13.103	32.109
2019	-5.438	54.162	53.210	18.453	120.387
2018	-12.895	54.437	53.599	18.302	113.443
2017	-6.880	50.686	49.822	17.486	111.114
2016	-8.556	50.532	49.270	17.534	108.780
2015	-6.417	48.630	46.853	16.723	105.789
2014	-1.329	42.746	40.991	15.501	97.909

Una serie de conclusiones relevantes pueden desarrollarse a partir de la información allí expuesta. Primero, con excepción del año 2021, el impuesto a la renta pagado por las sociedades operadores fue el tributo de menor recaudación siempre. Es especialmente interesante que un tributo que parece menor, como el cobro por concepto de entrada, recaude más que el impuesto a la renta de las sociedades operadoras, aunque para llegar a conclusiones adicionales debiésemos ver el aporte a nivel de renta de las empresas holding.

Segundo, las sociedades operadoras han comenzado a pagar impuesto a la renta (como industria) solo a contar del año 2022. Lo anterior, por supuesto, debido a la distinta base imponible de cada uno de los tributos señalados en la tabla, y de las deducciones que pueden realizarse a la base del impuesto a la renta, siendo una muy relevante el impuesto específico que afecta a los operadores. Por lo mismo, no es un impuesto en el que, preliminarmente, se pueda “confiar” como fuente de recaudación.

Tercero, con excepción del año más duro de la pandemia, el impuesto específico al juego y el IVA débito fiscal de las sociedades operadoras se mueven casi perfectamente de la mano¹¹². Lo anterior será especialmente relevante al discutir respecto de la naturaleza sustitutiva que podría tener el impuesto específico en la industria del juego en línea.

2. *PROPUESTA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS PLATAFORMAS DE APUESTAS EN LÍNEA*

2.1. PRINCIPIO GENERAL E IMPUESTOS A APLICAR

A lo largo de las siguientes páginas, propondremos un régimen de tributación que, tomando como punto de partida el régimen tributario establecido para los casinos presenciales en la Ley N° 19.995, haga los ajustes que sean necesarios en atención a la modalidad en línea de la actividad. Podría señalarse que en lugar de lo anterior podríamos asimilarnos a los tributos vinculados a los juegos de lotería, no obstante se ha señalado que sólo modalidades de juego menos adictivas que los casinos y apuestas (como lo sería la lotería) justifica impuestos menores¹¹³, sin que este sea el caso. Además, parte de los servicios que ofrecen las plataformas de apuestas en línea son sustitutos perfectos de aquellos que ofrecen los casinos presenciales. De esta manera, se propone que los impuestos que afecten a la actividad sean los siguientes:

1. Los impuestos de general aplicación, como el Impuesto a la Renta y el Impuesto a las Ventas y Servicios.
2. Un impuesto específico en términos idénticos a aquel que afecta a los casinos de juegos presenciales, pero sin destinación en cuanto no se cumplen los requisitos que para ello establece la Constitución.
3. Un impuesto por concepto de apertura de cuentas en una plataforma de apuestas en línea.

En las siguientes páginas se expondrán los elementos que deben estructurar cada uno de estos impuestos en el mercado en línea.

2.2. IMPUESTO A LA RENTA

La aplicación del Impuesto a la Renta a las sociedades operadoras de una plataforma de apuestas en línea, por sobre impuestos específicos, es un tema que no genera conflicto y es la regla a nivel comparado. Por lo tanto, se propone mantener la aplicación de este impuesto

¹¹² El año se explica, probablemente, debido a que los PPM determinados en base al año comercial anterior tuvieron especial impacto en la determinación del IVA Débito Fiscal en un año de pocos ingresos.

¹¹³ GUNAY (2023), 11.

al igual como ocurre en el caso de los operadores de casinos presenciales. Con todo, ya hemos levantado alertas de confiar en este impuesto como herramienta de recaudación, si la industria tuviese un comportamiento similar al de los casinos presenciales. Parte de ello se produce porque, como es lógico, el impuesto específico a la actividad es un gasto especialmente deducible conforme al número 2 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹¹⁴, lo que tiene un impacto relevante a la hora de determinar la base imponible.

2.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Por el contrario, la aplicación de IVA a los servicios que prestan las plataformas de apuestas en línea son el principal punto de alarma que han levantado los operadores. Creemos que es oportuno que ellas se encuentren gravadas con IVA por los siguientes argumentos.

2.3.1. Los servicios de apuestas en línea ya se encuentran gravados con IVA

Como hemos señalado, de acuerdo a la interpretación del Servicio de Impuestos Internos (la que comparten en términos de hecho gravado los representantes de las casas de apuestas), los servicios prestados por las plataformas de apuestas en línea, cuando los prestadores se encuentran domiciliados o residentes en el extranjero, se encuentran gravados en la actualidad con el IVA de los servicios digitales. Otras modalidades están gravadas por el hecho gravado “servicio”, lo que también sucede respecto de los prestadores domiciliados o residentes en nuestro país. Por lo mismo, no se propone incorporar un nuevo impuesto a la actividad, sino mantener el actualmente existente.

Por supuesto, incorporar nuevas exenciones de IVA es un tema de política pública que puede ser discutido. No obstante, dos elementos nos invitan a no establecer una exención al respecto. En primer lugar, nuestro país acaba de hacer un esfuerzo relevante por eliminar exenciones a dicho impuesto en virtud de la Ley N° 21.420, por eliminación de la referencia a actividades específicas para gravar los servicios. Ello tenía por objeto simplificar el sistema y asegurar la neutralidad en la cadena del IVA, recomendándose que a futuro sólo se establezca una exención de IVA “cuando no existan instrumentos alternativos que permitan alcanzar el objetivo deseado de forma más eficiente o equitativa”¹¹⁵. Ir en contrario a este esfuerzo requiere un buen motivo. Por ello, en segundo lugar, debemos traer a colación las últimas exenciones de IVA que se han aprobado en el Congreso, viendo que

¹¹⁴ Sobre este punto, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que no puede descontarse por el artículo 31 N° 2 el impuesto que el casino debe retener por concepto de entradas (por mucho que sea el casino quien decida soportarlo económicamente dejando ingresar a los clientes de manera gratuita), pues no se trataría de un tributo que el casino deba soportar conforme a la redacción del artículo 58 de la ley N° 19.995. Lo anterior sin perjuicio de poder descontarlo como gasto conforme a las reglas generales. Ver para estos efectos Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.984, de 5 de octubre de 2009.

¹¹⁵ MINISTERIO DE HACIENDA (2021), 52-53.

ellas tienen un importante valor sanitario y cultural que justifican el tratamiento preferencial en casos focalizados. Nos referimos a la exención de IVA a los servicios sanitarios rurales (Ley N° 21.581) y la exención a las entidades que prestan servicios culturales en la medida que se puedan asimilar a las sociedades de profesionales (Ley N° 21.622), muy distantes de la actividad del juego en línea, donde no se advierte fácilmente un interés que justifique establecer un trato excepcional liberatorio.

2.3.2. La actividad se encuentra gravada con IVA respecto de los casinos presenciales

Como señalamos, el artículo 57 de la Ley N° 19.995 establece que los impuestos especiales establecidos en dicha ley son sin perjuicio del IVA que pueda afectar a la actividad. Muchos de los servicios que prestan las plataformas de apuestas en línea son idénticos y sustitutos de aquellos del catálogo de juegos que puede ofrecer un casino presencial, por lo que en base al principio de neutralidad no existe un argumento que justifique un tratamiento preferencial para uno en desmedro del otro, en especial tratándose de productos competitivos entre sí.

Sobre este punto, si bien es cierto que a nivel comparado la actividad se encuentra exenta de IVA, dos cosas deben señalarse al respecto. Primero, si bien la regla por defecto fue la de establecer exenciones respecto de estos servicios principalmente por la dificultad y oportunidad en que se determina el servicio prestado, algunos países sí hacen convivir impuestos al consumo con impuestos específicos al juego¹¹⁶. Del mismo modo, se han comenzado a observar casos de incorporación de las apuestas dentro del ámbito del IVA¹¹⁷. Segundo, las exenciones se establecen porque en esos países el juego presencial también está exento de IVA. En otras palabras, la exención no responde a una necesidad de eficiencia, sino a un criterio de justicia igualando la carga para ambas actividades que compiten y pueden ser sustitutas entre sí. Lo anterior refuerza el principio de neutralidad con el cual tenemos que tratar ambas modalidades de juego.

2.3.3. Neutralidad del IVA y recuperación de créditos fiscales

Como es evidente, si declaramos exento el servicio prestado por plataformas de apuestas en línea, al mismo tiempo impedimos a las sociedades operadoras recuperar el IVA soportado en la compra de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad. En este sentido, vale recordar que por esencia el IVA busca tener un efecto neutro. Si bien las empresas intermediarias están llamadas a cumplir un rol en la recaudación y pago del impuesto, *a priori* ellas no se ven afectas por el gravamen salvo por el mayor valor agregado que generen. A nivel OCDE, esta directriz se identifica como una de neutralidad básica

¹¹⁶ NOYES, BHATTACHARYA, SALUTIN (2024), 13. En específico, el caso de Nueva Zelanda y Australia, señalando que respecto de Bélgica la actividad sí se encuentra gravada con IVA en el formato en línea.

¹¹⁷ SCHENK et al. (2015), 347.

y se conoce de la siguiente manera: “La carga del impuesto sobre el valor agregado en sí no debe recaer en las empresas obligadas fiscalmente, a menos que la legislación así lo disponga explícitamente”¹¹⁸. La OCDE señala precisamente uno de los casos de excepción donde la “ley así lo dispone explícitamente”, siendo este cuando las transacciones llevadas a cabo por las empresas quedan exentas, perdiéndose el derecho a recuperar el crédito fiscal soportado en el camino.

Probablemente, la oposición de los actuales operadores de plataformas de apuestas en línea a afectarse con IVA responde a un motivo distinto. Con excepción de licenciamiento del software (lo que en específicos casos estará gravado con IVA) y los servicios de publicidad, reclaman no tener créditos fiscales relevantes que recuperar en el país. Con todo, la existencia de pocos créditos también es un problema que se presenta en los casinos presenciales, ya que como bien señala la SCJ constantemente en sus informes anuales de la industria, son escasos los créditos fiscales que pueden recuperar luego de la adquisición inicial de los implementos de juego producto de la externalización de los servicios de mantención y de administración de servicios anexos. Con ello, la actividad de los casinos presenciales se encontraría gravada con IVA a sabiendas que las sociedades operadoras cuentan con bajos montos de créditos fiscales.

Para solucionar lo anterior, quienes se encuentren interesados en desarrollar la actividad en nuestro país siempre podrán establecer una sociedad operadora con mayor sustancia. En otras palabras, la falta de recuperación de créditos fiscales es un problema que afecta sólo a aquellos operadores internacionales que no tengan desembolsos relevantes en nuestro país y cuyo esquema de negocios consista en proveer todo desde el extranjero. De lo contrario, vale señalar que de acuerdo al recientemente publicado *International Tax Competitiveness Index 2024* del organismo internacional Tax Foundation, en la categoría “base de impuestos al consumo” (siendo el resultado ideal que el IVA o impuesto al consumo que se aplique a una tasa estándar en todos los consumos finales), Chile ocupa el tercer lugar de los 38 países analizados al gravar el 71,3% del consumo final¹¹⁹, siendo un sistema de recuperación de IVA especialmente competitivo a nivel internacional para los contribuyentes de IVA.

2.3.4. La solución original del proyecto, al establecer que el impuesto específico a la actividad era “sustitutivo” del IVA, puede ser la peor de todas

En su versión original, el Boletín N° 14.838-03 establecía que el impuesto específico a la actividad del juego tenía carácter sustitutivo del IVA. Aportaremos una serie de argumentos para entender que dicha solución podría ser la peor de todas.

Primero, no existen en nuestra legislación impuestos sustitutivos de IVA, en particular porque generan la distorsión señalada. En segundo lugar, se generaba una discriminación arbitraria respecto del juego presencial, que se encuentra gravado con ambos impuestos. Tercero, tenemos que entender que estamos ante una industria que, al igual que los

¹¹⁸ OECD. Directrices Internacionales sobre IVA. París: OECD Publishing, 2021, 18.

¹¹⁹ TAX FOUNDATION. Tax Competitiveness Index 2024, 21-23, 29, 63.

casinos presenciales, genera una externalidad importante en atención a los problemas vinculados al juego y la ludopatía. Por lo mismo, lo que tenemos que preguntarnos es cuántos impuestos, además de los que gravan a cualquier empresa por el desarrollo de una actividad comercial en nuestro país, debiesen pagar las plataformas de apuestas en línea en virtud de la externalidad que provocan. Si miramos la Tabla N° 1, no es difícil suponer que económicamente hablando, en un escenario de escasos créditos fiscales, un impuesto específico del 20% que sea sustitutivo del IVA simplemente compensaría la merma de recaudación de este último, motivo por el cual existirían buenos argumentos para señalar que la industria tendría un aporte adicional cercano al 0% respecto de un contribuyente que realiza actividades en otro sector de la economía que no genera externalidad alguna, lo que podría ser un efecto inadvertido en la propuesta original. En Reino Unido se han levantado alarmas en este respecto, señalando que su impuesto específico no es suficiente para cumplir la función tanto de *proxy* de IVA como de recaudación adicional de un impuesto pigouviano¹²⁰. Por último, y en cuarto lugar, frente a la incertidumbre de recaudación en términos de renta (como ha sucedido por muchos años en los casinos presenciales), el impuesto sustitutivo podría terminar siendo, económicamente hablando, un impuesto único en una industria que parece estar en condición de aportar más. A propósito del caso de Reino Unido, Noyes, Bhattacharya y Salutin consideran que podríamos estar ante una industria que tributa de manera sub-óptima, lo que significaría en efecto un subsidio por parte del Estado. Los motivos para ello serían el trato excepcional de cara al IVA, el mayor nivel de costos sociales, económicos y fiscales frente a lo que genera la industria física, estructuras corporativas que derivan las rentas a territorios fiscales preferenciales, y la baja tasa de impuesto específico en Reino Unido (21% a los juegos de azar remotos y 15% para las apuestas en línea).¹²¹

La estrategia de simplemente señalar que el impuesto específico era “sustitutivo” parecía ser una especie de economía procesal en la tramitación de la ley. Esto porque la discusión de los proyectos de exenciones son complejas, al involucrar tanto criterios de recaudación como de justicia tributaria, obligando además a justificar latamente la propuesta. Al respecto, creo que prueba lo anterior el hecho que la propuesta original del Ejecutivo no haya seguido la técnica legislativa de la Ley N° 19.995 (señalando que la industria se afectaba con los impuestos específicos y solo con renta, pero no con IVA, parafraseando el artículo 57 de la Ley N° 19.995), o estableciendo una expresa exención de IVA (sea en dicho cuerpo legal o en la LIVS). Por el contrario, optó por un camino inédito a la fecha que es la sustitución de nuestro impuesto al consumo, lo que hacía difícil dimensionar su lógica y efectos (asumiéndose que el impuesto sustitutivo podría ser sustancialmente mayor que el IVA sustituido).

¹²⁰ NOYES, BHATTACHARYA, SALUTIN (2024), 13-14, 17. En este sentido, señalan que el impuesto específico sin IVA podría estar fallando para responder por las externalidades generadas por el juego, en cuanto las tasas actuales serían muy bajas para corregir tanto las externalidades como la distorsión causada por la no aplicación de IVA.

¹²¹ NOYES, BHATTACHARYA, SALUTIN (2024), 5-6, 13-23.

2.4. IMPUESTO ESPECÍFICO

Habiendo aportado antecedentes en virtud de los cuales consideramos que la actividad tiene que ser gravada con IVA, señalando además que debe existir un impuesto que, por sobre la tributación general reconozca las externalidades negativas de la industria, corresponde ahora señalar los elementos esenciales que debiese tener dicho impuesto específico.

2.4.1. *Base imponible*

Se preguntarán por qué creemos conveniente hablar primero de la base y la respuesta es lógica: porque la base que decidamos entre el par de alternativas tendrá una influencia directa en la determinación de la tasa que aplicaremos sobre ella. En este sentido, existen dos modelos a nivel internacional: una proporción de la ganancia del operador o los montos recibidos por concepto apuestas en juego. Son bases imponibles que regulan la utilidad y éxito de una plataforma en la determinación de los coeficientes a ofrecer a los jugadores (la primera), o el volumen de operaciones (la segunda), por lo que son formas sustancialmente diferentes de determinar la capacidad de contribuir por parte de las plataformas.

Cuando la base imponible está determinada por la utilidad de la plataforma de apuestas en línea, hablamos de *GGR*, del inglés *gross gambling revenue*¹²². Consiste simplemente en la diferencia entre las apuestas recibidas y los premios entregados a los jugadores. Se suele hablar de “jugadores de relevancia”, entendiendo por ellos, aquellos que realizan la apuesta desde el territorio donde la legislación tiene competencia. En nuestro caso, debiesen ser las apuestas realizadas desde territorio nacional (independiente del domicilio o residencia de los jugadores)¹²³. El modelo *GGR* es el enfoque estándar a nivel internacional, y es el que utiliza la Ley N° 19.995 en el caso del impuesto específico de los casinos de juego presenciales¹²⁴. Al respecto, se ha señalado que en aquellas jurisdicciones donde el juego online coincide con el juego presencial y este último tributa conforme al modelo *GGR*, es común que también se adopte *GGR* en el formato en línea¹²⁵. Se reconocen como ventajas de los modelos *GGR* el hecho que los operadores enfrentan menos riesgos comerciales (al

¹²² Otras denominaciones que puede recibir son *net wagering revenue* o *taxable wagering revenue*.

¹²³ El factor territorial también permite el respeto de las legislaciones donde la actividad se encuentra prohibida. Para un análisis de Estados Unidos, ver CRAIG (2023), 21-25, 40.

¹²⁴ Si bien el artículo 59 de la Ley N° 19.995 señala que la base imponible del impuesto específico está constituida por los “Ingresos brutos” menos ciertas deducciones, en temas de IVA –donde el débito fiscal también se determina de acuerdo a los ingresos brutos–, el Servicio ha interpretado que ellos corresponden a los definidos por el artículo 24° del Decreto de Hacienda N° 547, de fecha 2 de mayo del 2005, que establece el Reglamento de Juegos de Azar en Casinos de Juego y Sistema de Homologaciones, bajo una lógica de valores aportados, menos una serie de elementos que reconocen la verdadera ganancia del operador. Ver SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.181, de 26 de junio de 2009.

¹²⁵ MILLAR (2013), 116-117.

cobrárselo impuestos sólo por el éxito de su negocio), y como desventajas la incertidumbre que existe en la base imponible –lo que dependerá del periodo que se establezca para calcular el impuesto–, los costos vinculados al cumplimiento, y la posibilidad que tienen los operadores de reducir la base mediante entrega de bonos promocionales¹²⁶.

Por su parte, el modelo alternativo es conocido en inglés como *turnover tax*, o impuesto sobre el volumen de operaciones. Estas corresponden a los montos apostados por los jugadores, independiente del resultado que obtenga la plataforma. Si bien presentan ventajas en términos de simpleza y certeza en recaudación¹²⁷, se entiende que los modelos basados en volumen son menos interesantes para los jugadores, en cuanto la oferta (o retorno) que reciben de las plataformas se ve disminuida, siendo incluso difuso el límite con un impuesto al jugador (y no al operador), si se consagra como una simple retención del monto apostado. Estudios han demostrado que los modelos de tributación sobre volumen tienen un efecto negativo en apuestas fijas, compartidas o paramutuales, mientras un modelo basado en ganancias no las afecta¹²⁸. Si bien este modelo es minoritario entendemos que es la posición que recoge el Servicio de Impuestos Internos a la hora de determinar la base imponible del IVA en un contexto de ilegalidad, dado que, respecto de consumidores racionales, sólo debiese existir una diferencia temporal entre el monto depositado y el monto apostado.

Ciertos elementos adicionales deben considerarse. Primero, existe otro tipo de apuestas que requieren bases especiales, por lo que lo señalado anteriormente aplica cuando la apuesta es contra la “casa”. Respecto de las apuestas cruzadas (*betting exchange*) la base imponible es la comisión cobrada por el operador por poner en contacto a los operadores. En segundo lugar, la industria utiliza los bonos promocionales o de bienvenida como herramienta de captación de clientes. En la medida que los mismos queden a disposición del jugador, ellos podrían ser considerados premios para los usuarios, por lo que tendrían el doble efecto de generar renta para quien los recibe y disminuir la base del *GGR* para quien los entrega. Lo anterior es un riesgo de los modelos *GGR*¹²⁹, pues el tratamiento tributario que se defina puede significar un incentivo a los operadores para entregar bonos aumentando el juego adictivo¹³⁰. Vinculado a lo anterior, conviene mirar con recelo la incorporación de otras deducciones a la base imponible distintas a los premios en sentido estricto, en cuanto para aumentar la recaudación por concepto de impuestos al juego podría ser más conveniente resguardar y aumentar la base imponible en lugar de aumentar las tasas¹³¹.

¹²⁶ MILLAR (2013), 117. Ver también PATON, SIEGEL y WILLIAMS (2004), 849.

¹²⁷ MILLAR (2013), 118.

¹²⁸ VIDAL-PUGA (2017), 163.

¹²⁹ MILLAR (2013), 117.

¹³⁰ CRAIG (2023), 19.

¹³¹ GÜNEY (2023), 11.

2.4.2. *Umbrales de declaración*

Teniendo claro que el óptimo es establecer un impuesto específico en base al *GGR*, es conveniente señalar que algunos países consideran umbrales o *threshold*, los que deben superarse para que se devengue la obligación de declarar el impuesto específico. Así, por ejemplo, sucede en Australia. En el Estado de Queensland sólo están obligados a pagar el impuesto específico aquellos operadores cuyo *GGR* exceda de \$200.000.000 CLP.

Si los umbrales de declaración se establecen para atraer a pequeños operadores a la industria, sólo tendrán sentido si los costos de cumplimiento con el regulador son bajos. Por el contrario, si se quieren establecer en base a la relación de costo de fiscalizar al contribuyente y el monto recaudado (utilizando el ejemplo del Estado de Queensland, el impuesto recaudado sería cercano a los \$30.000.000 CLP), dicho problema puede solucionarse de manera simple, a través de permitir el acceso remoto a las autoridades tributarias, en los mismos términos que se otorga al regulador sectorial, lo que disminuye sustancialmente los costos de fiscalización.

2.4.3. *Tasa*

Uno de los elementos que más distorsionan el debate respecto de la carga tributaria que debiesen asumir las plataformas de apuestas en línea, es la tasa con la cual debiésemos gravar el *GGR*. Lo anterior, pues los distintos intervinientes suelen elegir como muestra a aquellos países que justifican la tasa propuesta o su rebaja. Para evitar este sesgo, propongo realizar una comparación con las tasas que establecen los países OCDE, con una serie de depuraciones que se señalarán a continuación¹³². Esto reduce el listado inicial de 38 muestras a 24. El orden en que se presentan las depuraciones no significa una prioridad respecto de un criterio sobre el otro. Cada criterio es debidamente justificado. Estos ajustes parecen necesarios pues, como se ha señalado, y a diferencia de otros sectores de la economía, las políticas tributarias con las cuales cada país enfrenta el desafío del volumen y condiciones en que se desarrolla el juego legal difieren significativamente de país a país¹³³, lo que impide comparaciones simples.

El primer ajuste elimina del listado aquellos países donde el juego en línea se encuentra prohibido total o sustancialmente. Nos referimos a Corea del Sur, Japón (autorizado en casos absolutamente excepcionales), Israel, Islandia y por supuesto, Chile. La eficacia de las medidas de persecución al juego ilegal, permitiendo a las plataformas extraer las rentas de dichos países sin realizar aporte alguno, no puede significar a la hora de realizarse este cálculo que estimemos el impuesto como uno de tasa cero.

Por su parte, el segundo ajuste consiste en comparar la tasa de impuesto que se aplica a las apuestas deportivas, en todos aquellos casos en que no exista una tasa única que regule

¹³² Un ejercicio con criterios similares en NOYES, BHATTACHARYA, SALUTIN (2024), 21-23.

¹³³ GÜNEY (2023), 7.

otro tipo de apuestas o juegos de azar que se desarrollen de manera *online*. Lo anterior en cuanto es la actividad más interesante o lucrativa para las plataformas, y donde podrían existir mejores argumentos para eventualmente no aplicar la tasa que rige a los casinos que operan de manera presencial, en cuanto no forman parte del catálogo de juegos ni son sustitutos perfectos de los mismos.

Como tercer ajuste consideraremos solo los mercados abiertos (con distintos niveles de apertura según la intensidad de la regulación), excluyendo a los monopolios estatales (Luxemburgo, Noruega), nuevamente con independencia de la eficiencia o voluntad con la que busquen respetar dicho monopolio. Lo anterior pues el modelo que se discute en Chile es uno que se ha denominado semi-abierto, y porque los participantes estarán gravados con un impuesto especial. Excepcionalmente, se mantiene el caso de Finlandia, donde si bien hay empresa estatal monopólica esta además está gravada con un impuesto específico vinculado al juego y no solo con los impuestos propios de las empresas estatales.

Vinculado a lo conversado a propósito de la base, el cuarto ajuste consiste en eliminar del resultado todos aquellos países que utilizan una base imponible distinta del *GGR*¹³⁴. Ello excluye a Alemania, Austria (que aplica impuestos sobre el volumen tratándose de apuestas deportivas, aunque uno del 40% tratándose de juegos de azar con base *GGR*), Irlanda, Polonia y Portugal.

Un quinto ajuste busca eliminar el efecto de territorios de baja tributación (o tributación especial o preferencial) al interior de los países del listado. De esta manera, en aquellos países donde exista una regla general y una excepcional en territorios donde quiere promoverse la inversión, se considerará la general. Esto sucede en España, sin que apliquemos la tasa privilegiada de los territorios de Ceuta y Melilla¹³⁵.

Planteamos también un sexto ajuste vinculado a los países federales, en cuanto es complejo obtener una interpretación única de sus regulaciones. Por ejemplo, en Canadá algunas provincias mantienen el modelo monopólico, pero avanzan a uno de mercado regulado (donde probablemente se adopte la tasa de Ontario del 20%). Por su parte, en Estados Unidos la actividad no se encuentra autorizada en todos los Estados, y dónde sí existe regulación, la tasa puede superar el 50% (New Hampshire, New York, Rhode Island), mientras que en otros no llega al 7% (Nevada, Iowa), con diferentes normas respecto de la determinación de la base. La excepción la constituye Australia, donde la regulación y tasas de sus Estados es más bien armónica en modelo, base y tasa.

Un séptimo ajuste consiste en que en aquellos casos donde exista una ley aprobada que disponga un cambio de tasa que se verificará en el corto plazo, se utilizará la tasa definitiva en cuanto demuestran una elección del legislador de un aumento de naturaleza

¹³⁴ En los modelos basados en el monto depositado, lo normal es ver tasas de impuesto relativamente bajas en atención a que el monto sobre el cual se aplica es más alto. MILLAR (2013), 118.

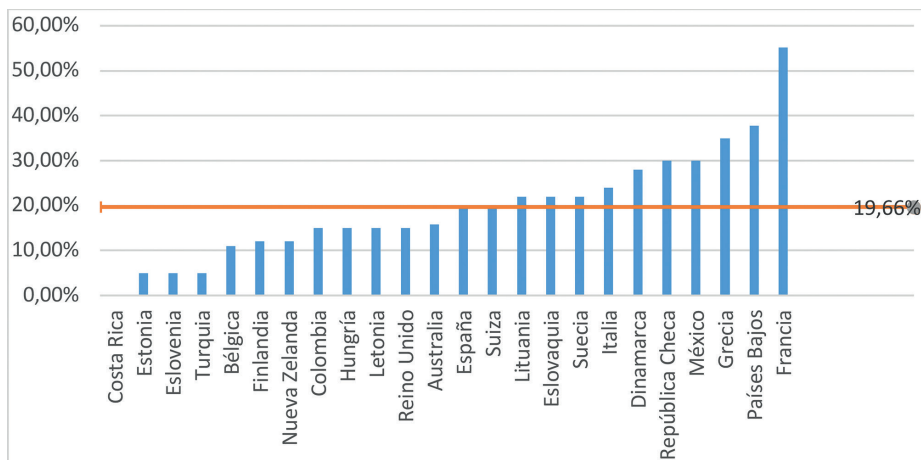
¹³⁵ El caso de España prueba, además, que, al no existir requisitos de sustancia difíciles de cumplir en la industria en línea, las plataformas pueden fijar su domicilio en zonas preferenciales con un único fin tributario. Ello no significa, en ningún caso, que el mercado español dejaría de ser interesante con la tasa estándar.

permanente. Así, por ejemplo, no se consideran los 30,5% actual de Países Bajos, sino el 37,8% que entrará en vigor el año 2026, y en el caso de Lituania se considera la tasa de 22% que regirá a contar del año 2025.

Si bien podría estimarse que lo anterior llevará el promedio al alza, existen otros ajustes que la disminuyen. En este sentido, el octavo ajuste consiste en la incorporación de Costa Rica en listado con tasa 0%, dado que se trata de un mercado regulado (donde se venden licencias) y donde existe una voluntad de la administración de establecer un régimen preferencial de tributación a inversionistas extranjeros. Tasas especialmente bajas son una herramienta clara para atraer operadores¹³⁶. Respecto de Suiza se utiliza la tasa básica del 20%, aunque esta puede llegar al 80% en determinadas circunstancias, pues tiene naturaleza de impuesto proporcional. Algo parecido ocurre en Eslovenia, donde se utiliza un 5% pudiendo llegar a ser 18%.

Con los ajustes anteriores, el listado de 38 países OCDE se reduce a 24, siendo los resultados los siguientes:

ILUSTRACIÓN 1. TASA IMPUESTO AL OPERADOR RESPECTO DE LAS APUESTAS DEPORTIVAS EN LÍNEA BAJO UN MODELO GGR RESPECTO DE UNA MUESTRA DE PAÍSES OCDE.



Fuente: Elaboración propia.

Como puede observarse, realizados los ocho ajustes antes señalados hemos llegado a un promedio de 19,66%, casi idénticos al 20% que promueve el Boletín N° 14.838-03, que a su vez es idéntico a la tasa de que rige para los casinos presenciales regulados por la Ley

¹³⁶ NOYES, BHATTACHARYA, SALUTIN (2024), 22.

N° 19.995. En base a esto último, buenos argumentos deberían señalarse para establecer una tasa de impuesto específico distinta entre el juego físico y presencial, lo que no solo podría ser problemático a nivel de la forma en que se regularon los tributos en nuestra Constitución. En este sentido, en Estados Unidos se ha señalado que los 6 Estados que mantienen tasas distintas entre el juego presencial y el en línea podría ser incluso una discriminación económica en perjuicio del comercio electrónico¹³⁷.

Un antecedente importante a señalar es que en el último tiempo se ha visto una tendencia al alza respecto del impuesto específico en los países de la muestra. Mientras el Estado de Queenlands en Australia acaba de hacerlo del 15% a 20% el año 2022 (manteniendo los otros 6 estados una tasa del 15%), Suecia por su parte aumentó la tasa del 18% al 22% el 2024. República Checa lo hizo del 23% al 30% también el 2024. A futuro, Lituania lo subirá del 20% al 22% a contar del año 2025, mientras que Países Bajos subirá del 30,5% actual, a un 34,2% a contar de 2025 y 37,8% en 2026. En la misma línea, las bajas circunstanciales, como aquellas producidas por el COVID, también han sido revertidas (como el caso de Finlandia, donde luego de rebajas al 3,4% y 5% durante la pandemia, se ha vuelto a la tasa histórica del 12%). En Reino Unido se ha advertido el espacio para incluso duplicar las tasas de impuestos vinculadas a los juegos de azar remotos¹³⁸.

Dos temas relevantes quedan por discutir respecto del impuesto específico: la destinación del impuesto y eventuales aportes adicionales en base al *GGR* (por concepto de licencia o aporte al juego responsable). En cuanto a la destinación, a nivel comparado se ha señalado que el establecimiento de impuestos correctivos vuelve difícil dictar otras medidas de salud pública vinculadas al juego (en cuanto una industria estaría ya aportando para financiar medidas), por lo mismo los autores recomiendan afectar dichos impuestos para que sólo puedan ser destinados al desembolso a problemas vinculados al juego¹³⁹, o al menos una parte de ellos¹⁴⁰. Sobre este punto, el estándar de nuestra Constitución vuelve imposible destinación alguna, y adicionalmente, la destinación que se consagra en la Ley N° 19.995 (por tener clara identificación local o regional) no está vinculada a medidas públicas contra la ludopatía y el juego sino al financiamiento de obras de desarrollo. Se trataría, entonces, de un impuesto específico que, como muchos otros, se recaudaría sin destinación.

Respecto de aportes adicionales en base al *GGR*, a nivel comparado existen dos tipos de ellos. Teóricamente menos complejo, el primero consiste en determinar el *fee* anual de operación como un porcentaje del *GGR*, lo que vuelve de cierta manera progresivo el costo por operar en un mercado. Genera más polémica, en cambio, las exigencias de realizar aportes o desembolsos vinculados a políticas de juego responsable. En el caso de Reino Unido, la normativa actual permite al regulador exigir a los operadores que

¹³⁷ CRAIG (2023), 31.

¹³⁸ NOYES, BHATTACHARYA, SALUTIN (2024), 5-6, 28.

¹³⁹ NEWALL y ROCKLOFF (2022), 1.

¹⁴⁰ GÜNEY (2023), 12.

realicen una contribución anual a una o más organizaciones que lleven a cabo o apoyen investigaciones sobre la prevención, educación sobre los efectos del juego, y apoyen el tratamiento de los efectos negativos del mismo. Con todo, el monto no está especificado por ley, y por lo mismo, no existen herramientas para fijarlo de manera vinculante, por lo que los operadores terminan contribuyendo de manera voluntaria.

El año 2023 el Gobierno Conservador del Primer Ministro Rishi Sunak expuso sus planes para modernizar la *Gambling Act* en un texto que de acuerdo a la tradición británica se conoce como *White Paper*¹⁴¹. Una de sus propuestas era “introducir un gravamen legal pagado por los operadores involucrados directamente a la Comisión de Juego para financiar la investigación, educación y tratamiento de los daños relacionados con el juego”, volviendo el aporte voluntario de hoy, obligatorio. En dicho país, autores que se manifiestan en contra de aumentos excesivos de impuestos (en el sentido que lo que verdaderamente causaría daño al jugador son las pérdidas excesivas y no el hecho de jugar, y a mayor impuesto menor retorno al jugador lo que se traduce en más pérdidas), se han mostrado en todo caso a favor del establecimiento de este impuesto del 1% a las ganancias del juego para efectos de investigación, educación y tratamiento¹⁴². Una propuesta como la incorporada en el Boletín N° 14.838-03, que permite descontar los desembolsos que las plataformas realicen en relación a la promoción del juego responsable, parece una herramienta adecuada para reconocer los pagos e inversiones que los operadores actualmente realizan, haciéndolos partícipes directamente en la decisión de cómo enfrentar los problemas vinculados al juego, siendo un punto medio entre el aporte voluntario y un impuesto adicional.

2.4.4. Impuesto por concepto de entradas

Como hemos señalado, el artículo 58 de la Ley N° 19.995 contempla un impuesto de 0,07 UTM por concepto de ingreso a las salas de juego, que es teóricamente soportado por el usuario y que debe ser retenido por las sociedades operadoras. Durante la discusión del Boletín N° 14.838-03 se ha propuesto adaptar el impuesto antes señalado a la lógica en línea, gravando la apertura de cuentas de usuarios en las distintas plataformas. Lo anterior como una medida que promueva el juego responsable, creando un estímulo para que los usuarios no tengan tantas cuentas como plataformas se encuentren autorizadas.

Al respecto, es importante recordar que el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que cuando las sociedades operadoras de casinos de juego, por razones promocionales, no retengan impuesto alguno a sus clientes (soportándolo directamente), podrán descontar dicho desembolso como gasto. A mayor abundamiento, señala “*que en la medida en que los*

¹⁴¹ En el contexto de cambios legislativos, un *White Paper* es un documento oficial del Gobierno en el que se expone al público los lineamientos sobre futuras propuestas, para efectos de su consulta y discusión previo a ser presentado al Parlamento.

¹⁴² NEWALL y ROCKLOFF (2022), 1.

mismos asciendan precisamente al monto del respectivo impuesto que la empresa operadora decide subvencionar a sus clientes, no cabe duda que debe ser aceptado como razonable”¹⁴³.

Otro punto relevante es si el hecho del pago por apertura de cuenta (por exceso de un eventual impuesto), pudiese generar un hecho gravado con IVA. En el famoso oficio donde el Servicio aborda en extenso la situación tributaria de las apuestas en línea en un contexto de ilegalidad, señaló que *“las tarifas o comisiones por apertura y mantención de cuentas en la plataforma, por conversión de moneda extranjera y por compra y venta de criptomonedas, no quedarían afectas a IVA, al no estar incluidas en la letra n) del artículo 8°”¹⁴⁴*, interpretación que podría cambiar luego de la Ley N° 21.420 al ampliarse el hecho gravado general.

3. IMPACTO DE LA CARGA TRIBUTARIA

Como se ha señalado en las páginas anteriores, existen buenos argumentos para establecer un régimen tributario similar al que actualmente rige sobre los casinos presenciales, consistente en impuestos de común aplicación y un impuesto específico que se haga cargo de la externalidad de la actividad, con una tasa similar a aquella que tienen los países OCDE de la muestra. Pese a ello, los agentes de la industria han señalado que lo anterior sería una carga tributaria excesiva, lo que discutiremos a continuación.

3.1. Utilización del sistema tributario como herramienta de regulación

En la industria del juego la utilización del régimen tributario como herramienta de control no es necesariamente una mala idea, en especial en cuanto los aspectos positivos que suelen vincularse con los casinos presenciales en nuestro país (tales como desarrollo del turismo, creación de empleos en regiones, desarrollo de eventos culturales, etc.) son inexistentes en la industria *online*. Por lo mismo, podría ser deseable que el Estado promueve un régimen tributario que lleve a los consumidores a gastar sus fondos en otro tipo de industria que le permita recaudar lo mismo y que no genere efectos negativos que anulen el efecto recaudatorio, o que en subsidio, lo sigan haciendo en casinos presenciales, donde la recaudación ya está constituida en base a un impuesto específico por sobre los ordinarios, el cual además tiene un elemento local en cuanto a su distribución.

Adicionalmente, la carga tributaria no tiene en el caso de los casinos *online*, el mismo impacto que podría tener un alza de impuestos en otra industria. De acuerdo a Vidal-Puga, *“una característica destacable de las apuestas en línea (que incluyen deportes, casinos y juegos de cartas como el póker) es que los operadores requieren poco más que una página web para entrar a un nuevo mercado”¹⁴⁵*. De hecho, el autor señala que *“una característica relevante de este mercado es la insignificancia de*

¹⁴³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.984, de 5 de octubre de 2009.

¹⁴⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.591, de 21 de diciembre de 2021.

¹⁴⁵ VIDAL-PUGA (2017), 145.

*los costos marginales en el volumen de apuestas*¹⁴⁶. En otras palabras, desarrollando la actividad en una jurisdicción, incorporar una nueva adicional constituye casi en exclusiva ingresos marginales (con bajos o inexistentes costos marginales asociados), por lo que, aunque sean menos rentables desde el punto de vista de los impuestos, no tienen problemas en estar en dichas jurisdicciones.

3.2. *Correcta determinación de la carga total*

Durante la tramitación del Boletín N° 14.838-03, la industria del juego en línea ha sostenido que una propuesta como la anterior llevaría a nuestro país a ser uno de aquellos con la mayor carga tributaria del mundo presentando una fórmula que, reconociendo las distintas bases imponibles, hace una suma casi lineal de los impuestos, *fees* y gravámenes que la afectan. Con ello, señalan que la tasa efectiva sería en nuestro país cercana al 37,6%¹⁴⁷. Tres argumentos contra la afirmación anterior pueden señalarse.

Primero, si el cálculo fuese correcto (y parece no serlo), la carga sobre el *GGR* sería más baja que la de Francia (55,2%), casi idéntica a la que regirá en Países Bajos desde el año 2026 (37,8%), y menos de 3 puntos más alta que la de Grecia. Lo anterior sin contar diversos estados de Estados Unidos con tasas de impuesto específico superiores al 50% del *GGR*. Por lo mismo, no es cierto, como se ha informado en medios de comunicación, que esta sea la carga tributaria más alta del mundo¹⁴⁸, aunque sí estaríamos en la parte alta de la muestra.

Segundo, el cálculo propuesto por la industria presenta dos errores graves. El primero de ellos es que incorpora dentro de la fórmula que resulta en un 37,6% impuestos de general aplicación (IVA), los *fees* por operar, aportes eventualmente descontables por concepto de aporte al juego responsable e impuestos específicos. Lo correcto, por el contrario, es comparar impuesto específico con impuesto específico, pues son ellos los que reconocen la externalidad que genera la actividad y permiten diferenciar a los operadores de otras empresas que operan en otros sectores industriales sin externalidades. Así, el IVA no tiene nada que ver en la ecuación, como tampoco corresponde incorporar el *fee*, el cual, si bien se calcula en base al *GGR*, no tiene naturaleza de impuesto sino de permiso por operar, de naturaleza variable. De hecho, bastaría desanclarlo del *GGR* (como sucede en muchas jurisdicciones) para aminorar el cálculo de la industria. Con todo, si estamos dispuestos a contaminar la ecuación, no se deben olvidar, también, ciertas ventajas relativas de nuestro país, como la inexistencia de impuestos a transacciones comerciales (que en muchos países gravan el abono a la cuenta de juegos) y una intensa red de tratados para evitar la doble imposición, que establecen tratamientos tributarios preferenciales respecto de los servicios

¹⁴⁶ VIDAL-PUGA (2017), 145.

¹⁴⁷ AGRUPACIÓN CHILENA DE PLATAFORMAS DE APUESTAS EN LÍNEA (2024), 40.

¹⁴⁸ DIARIO FINANCIERO. Carlos Baeza, representante de los casinos online: “Si tenemos la mayor carga tributaria del mundo, los objetivos de recaudación se pierden”. Edición online del 3 de julio de 2023.

que reciban desde el extranjero y pueden significar importantes beneficios para los dueños mediante la integración del impuesto corporativo de la empresa con el impuesto adicional de sus propietarios de manera total.

El tercer error grave se da a nivel metodológico, y es en la determinación del IVA. Para sostener su tasa del 37,6% los representantes de las plataformas no realizan descuento alguno por concepto de crédito fiscal, considerando que el débito fiscal IVA terminará siendo su impuesto definitivo a pagar. Se debe recordar que el modelo regulatorio obliga a las sociedades operadoras a constituirse en el país, las que serán además beneficiarias de servicios y adquirirán bienes gravados con IVA. Hemos señalado que de acuerdo a *Tax Foundation* una de las ventajas de nuestro sistema de IVA es la amplia base de aplicación (en especial luego de la Ley N° 21.420). Por lo mismo, cualquier cálculo serio debiese incorporar una deducción por créditos fiscales IVA, al menos tomando como referente una empresa modelo.

3.3. Canalización del juego ilegal

Uno de los parámetros con los cuales se mide el éxito de un sistema regulatorio es la capacidad de canalizar la demanda hacia las plataformas legales y registradas en un país, en desmedro de las plataformas que seguirán operando en la ilegalidad.

Lo cierto es que la canalización es un desafío que, utilizando términos deportivos, se juega en muchas canchas. Hemos aportado antecedentes que nos permiten sostener que la carga tributaria acá expuesta no es excesiva considerando países OCDE y la experiencia del juego presencial. Pero si así lo fuese, el sector debe ser gestionado con otras políticas y medidas que impiden a los jugadores acercarse a la oferta no autorizada, tales como prohibición de publicidad de plataformas ilegales, entrega de información de los efectos dañinos del juego, y la prohibición del juego fuera de ciertas regiones (aplicable al juego presencial)¹⁴⁹, a las que podemos añadir el control de medios de pago y transacciones comerciales, tributación elevada de las ganancias obtenidas en plataformas ilegales, entre otras, las que junto a un regulador fuerte y establecido como es la SCJ cooperarán en la canalización de los jugadores. Adicionalmente, si bien es cierto que se ha demostrado que la demanda es sensible a los cambios en los impuestos, para afirmar su verdadero efecto deben considerarse también elementos macroeconómicos (tasa de desempleo y salarios) y de estructura del mercado (apertura del mercado y existencia de sustitutos como oferta presencial)¹⁵⁰.

Por último, el debate de la canalización debe ajustarse a la realidad. Que sean las plataformas que operan, de acuerdo a las sentencias de la Excma. Corte Suprema en un marco de ilegalidad, quienes adviertan los efectos que una mala regulación pueda significar en términos de usuarios protegidos y recaudación fiscal, es a lo menos curioso.

¹⁴⁹ GUNAY (2023), 13.

¹⁵⁰ SIEGEL y WILLIAMS (2004), 858-859.

Nuestra situación actual, y en esto no hay que equivocarse, es de una canalización cercana al 0% (tomando en consideración el peso relativo del sistema de pronósticos deportivos que administra Polla), lo que se traduce en no recaudación fiscal, sin certificación de la aleatoriedad del juego ni revisión de estándares internacionales, sin protección de los derechos de los usuarios (el SERNAC ha hecho campañas concientizando al respecto) ni de niños, niñas y adolescentes. Por lo tanto, esta no es una discusión de cuánto juego pasará a ser ilegal (el que en ningún caso aumentará), sino una de cuánto crecerá el juego legal (y cuál es el tope que podría tener bajo un sistema regulatorio de estas características), por lo que frente a la regulación estamos ante un escenario que sólo muestra ganancias.

CONCLUSIONES

A lo largo de estas páginas se ha señalado el camino que puede recorrer nuestro país desde un régimen donde las plataformas operan en un contexto de ilegalidad (verificándose hechos gravados, pero con dificultades prácticas en la recaudación) hacia uno de regulación. En dicho escenario, los impuestos jugarán una herramienta fundamental en encontrar un equilibrio entre aumentar la oferta, pero también hacerse cargo de las externalidades que la actividad genera. Por lo mismo, el riesgo no está en el establecimiento de impuestos, sino en que ellos superen una carga óptima. Para dichos efectos, hemos propuesto construir un sistema similar al que rige hoy en día a los casinos presenciales, con un impuesto específico cuya base imponible sea el *GGR* y tenga una tasa cercana al 19,66%. Este, además, podría reconocer de cierta manera la necesidad de desarrollar desembolsos vinculados a prácticas que promueven el juego responsable, otorgando libertad a los contribuyentes para pagar dicho monto o realizar desembolsos de manera directa que promuevan dicho fin.

Sobre el IVA, parece correcto que los servicios sigan siendo afectados por dicho impuesto, pues es indubitado que la actividad se encuentra gravada en base al nuevo hecho gravado de los servicios digitales y no se observan razones evidentes para establecer una exención. De hacerlo, como en un momento el Boletín N° 14.838-03 lo planteó al consagrar la naturaleza sustitutiva del impuesto específico frente al IVA, no sólo se vulneran principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico como la igualdad ante las cargas y neutralidad de los tributos, sino que también se afecta la cadena del IVA. Si tomamos como experiencia el aporte recaudatorio de la industria de los casinos presenciales, además, existen fundados temores respecto del nulo aporte que significaría lo anterior por sobre otras actividades económicas que no generan externalidades, al compensarse el impuesto específico con el débito fiscal que determinan mes a mes.

BIBLIOGRAFÍA

8° JUZGADO DE GARANTÍA DE SANTIAGO. Resolución de reapertura y nuevo plazo de cierre de investigación, Causa RIC 2200207497-6, de 10 de mayo de 2024.

- AGRUPACIÓN CHILENA DE PLATAFORMAS DE APUESTAS EN LÍNEA. *Apuestas en línea en Chile. 2024-2025*. Disponible en línea en el perfil de LinkedIn del representante de la Agrupación. Fecha última visita: diciembre de 2024.
- CAVADA HERRERA, JUAN PABLO. “*Aplicación de IVA a plataformas digitales y casas de apuestas online*”. Biblioteca Nacional del Congreso Nacional de Chile, Asesoría Técnica Parlamentaria, 2022. Disponible en línea en [https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/33574/2/Aplicacion_de_IVA_a_plataformas_digitales_y_casas_de_apuestas_on_line_rev_RBS_edit_PA.pdf]. Fecha última visita: diciembre de 2024.
- CONTARDO GONZÁLEZ, JUAN IGNACIO. “*Ilegalidad de los casinos y casas de apuestas deportivas en línea*”. Derecho Público Iberoamericano, N° 24, 2024, 179-189.
- CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN. Sentencia Causa Rol N° Protección-63.620-2022, “Polla Chilena de Beneficencia S.A. con Mundo Pacífico S.A.”.
- CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Sentencia Causa Rol N° Contencioso Administrativo-257-2024, “Red de Televisión CHV S.A. con Consejo Nacional de Televisión”.
- CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Sentencia Causa Rol N° Contencioso Administrativo-258-2024, “Red de Televisión CHV S.A. con Consejo Nacional de Televisión”.
- CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Sentencia Causa Rol N° Protección-6598-2024, “Embotelladoras Chilenas Unidas S.A. con Frigolett”.
- CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Sentencia Causa Rol N° Protección-14919-2023, “Asociación Nacional de Fútbol Profesional con Gajardo”.
- CORTE SUPREMA. Sentencia Causa Rol N° 3.983-1996, “Juan Pablo Dávila con Servicio de Impuestos Internos”.
- CORTE SUPREMA, Sentencia Causa Rol N° 990-05, Anonimizada.
- CORTE SUPREMA. Sentencia Causa Rol N° 152.138-2022, “Polla Chilena de Beneficencia S.A. con Mundo Pacífico S.A”.
- CORTE SUPREMA. Sentencia Causa Rol N° 235.469-2023, “Asociación Nacional de Fútbol Profesional con Gajardo”.
- CORTE SUPREMA. Sentencia Causa Rol N° 251.304-2023, “Cybernet SpA con Ilustre Municipalidad de Santiago”.
- CRAIG, SAMUEL. *Getting a Handle of the Taxation of Sports Betting* Loyola Marymount University: Entertainment Law Review, Vol 44, No. 1, 2023, 1-41.
- DEPARTMENT FOR CULTURE, MEDIA & SPORT. *High stakes: gambling reform for the digital age*. Disponible en línea en: [<https://www.gov.uk/government/publications/high-stakes-gambling-reform-for-the-digital-age/high-stakes-gambling-reform-for-the-digital-age>]. Fecha última visita: diciembre de 2024.
- FERMANDOIS V., ARTURO. *Derecho Constitucional Económico*. Tomo II, regulación, tributos y propiedad. Santiago: Ediciones UC, 2014.
- GÜNAY, HAMDİ FURKAN. *Taxation as a Policy Instrument for Social and Economic Effects of Gambling* Journal of Gambling Issues, 2023.
- MAURER, HELMUT. *Derecho Administrativo. Parte General*. Madrid: Marcial Pons, 2011.
- MILLAR, SANFORD I. *Taxation of Regulated Internet Gambling*. Regulating Internet Gaming Challenges and Opportunities. Ed. Anthony Cabot & Ngai Pindell. Nevada: UNLV Gaming Press, 2013.

- MINISTERIO DE HACIENDA. Informe sobre Exenciones y Regímenes Especiales. Comisión Tributaria para el Crecimiento y la Equidad, 2021. Disponible en línea en: [https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/noticias/comision-tributaria-para-el-crecimiento-y-la-equidad-entrega-informe-sobre]. Fecha última visita: diciembre de 2024.
- NAVARRO BELTRÁN, ENRIQUE. *La Constitución Económica chilena ante los Tribunales de Justicia*. Santiago: Ediciones Universidad Finis Terrae, 2016.
- NEWALL, PHILIP W.S.; ROCKLOFF, MATTHEW J. *Risk of using taxation as a public health measure to reduce gambling-related harms*. The Lancet, Public Health, 2022, 7(8).
- NOYES, JAMES; BHATTACHARYA, AVEEK; SALUTIN, GIDEON. *Fiscally Responsible. The case for reforming Remote Gaming Duty*. Social Market Foundation, 2024. Recurso electrónico disponible en [https://www.smf.co.uk/publications/raising-remote-gaming-duty/]. Fecha última visita: diciembre de 2024.
- OECD. *Directrices Internacionales sobre IVA*. París: OECD Publishing, 2021.
- PATON, DAVID; SIEGEL, DONALD S.; WILLIAMS, LEIGHTON V. *Taxation and the Demand for Gambling: New Evidence from the United Kingdom*. National Tax Journal, Vol. LVII, No. 4, 2004, 847-861.
- PINTO PERRY, GERMÁN. *Análisis tributario: discusión, opinión y crítica*. Rubicón Editores, 2024, 37-40.
- VIDAL-PUGA, JUAN. *On the effect of taxation in the online sports betting market*. Journal of the Spanish Economic Association 8(2), 2017, 145-175.
- SCHENK, ALAN; THURONYI, VICTOR; AND CUI, WEI. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. New York: Cambridge University Press, 2015.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.181, de 26 de junio de 2009.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.984, de 5 de octubre de 2009.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 122, de 22 de enero de 2013.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.388, de 27 de diciembre de 2016.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42, de 11 de junio de 2020.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.591, de 21 de diciembre de 2021.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 233, de 25 de enero de 2022.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1.802, de 3 de junio de 2022.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.141, de 26 de octubre de 2022.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Exenta N° 26, de 14 de marzo de 2023.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 369, de 15 de febrero de 2024.
- SUBSECRETARÍA DE JUSTICIA. Oficio Ordinario N° 5.293, de 31 de agosto de 2023.
- TAX FOUNDATION. *Tax Competitiveness Index 2024*. Disponible en línea en [https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2024/10/International-Tax-Competitiveness-Index-2024-FV.pdf]. Fecha última visita: diciembre de 2024.

EL EMPRESARIO INDIVIDUAL Y LA CONVERSIÓN

CARLOS CASTILLO GONZÁLEZ¹⁵¹, CRISTÓBAL BASAURE AGUIRRE¹⁵²
E IGNACIO MELO QUINTANA¹⁵³

RESUMEN

Según estadísticas del SII encontradas en su página web¹⁵⁴, del 2005 al 2022 existían más de 19 millones de contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, en donde al menos 11 millones eran personas naturales¹⁵⁵, es decir, más del 55% de los contribuyentes. No obstante, la institución del Empresario Individual o Unipersonal, al ser una ficción tributaria, se encuentra regulada sólo en las leyes del rubro y no en leyes sustantivas, dotándose de mayor contenido en virtud de la jurisprudencia administrativa.

PALABRAS CLAVE: empresario individual, empresario unipersonal, conversión, reinversión de rentas empresariales, término de giro.

¹⁵¹ Abogado, Universidad de Chile; Magíster en Estrategia Internacional y Política Comercial, Instituto de Estudios Internacionales, Universidad de Chile; Diplomado en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile; Diplomado en Planificación Tributaria, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile; Magíster en Dirección y Gestión Tributaria, Facultad de Derecho, Universidad Adolfo Ibáñez; y, Diplomado en Compliance y Gobierno Corporativo, Facultad de Economía, Universidad Adolfo Ibáñez.

¹⁵² Abogado, Universidad Adolfo Ibáñez; Diplomado en Análisis y Planificación Tributaria, Pontificia Universidad Católica de Chile; Diplomado en Compliance y Gobierno Corporativo, Facultad de Economía, Universidad Adolfo Ibáñez.

¹⁵³ Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile. Master of Laws, Queen's University at Kingston, Canada.

¹⁵⁴ Base de datos del SII, consultada el 28 de septiembre de 2024, disponible en: <https://www.sii.cl/sobre_el_sii/estadisticas_de_empresas.html>

¹⁵⁵ Cabe indicar que dicha clasificación como persona natural se obtiene en base a que éstas tienen una clasificación bajo el género de masculino y/o femenino; y que según el SII la información de “género asociado al RUT” corresponde al género que registra el SII en sus bases de datos del RUT empresa. En caso de ser una persona natural de la cual se tenga este dato se informa “Femenino” o “Masculino”; en caso contrario se informa “Persona Jurídica y otros”. De esta forma, el universo de personas naturales contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, puede ser mayor.

I

EL EMPRESARIO INDIVIDUAL Y LA CONVERSIÓN. CONCEPTOS.

Para poder comprender los conceptos de “*Empresario Individual*” y “*Conversión*”, primeramente, debemos abocarnos al origen de éstos, los que derivan, en esencia, del término “*Empresa*” y su regulación en nuestro ordenamiento jurídico.

En efecto, la “*Empresa*” ha sido generalmente un concepto tratado más en el ámbito económico que en el legal. En ese orden de ideas, para la Real Academia de la Lengua Española, la “*Empresa*” es una “[u]nidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”¹⁵⁶. Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos, en su Diccionario Básico Tributario Contable la define como: “*Toda organización conformada por recursos humanos, materiales y financieros ordenados bajo una dirección para el logro de los fines económicos, sociales, culturales o benéficos y dotado de una individualidad legal determinada*”¹⁵⁷ y también como “*(...) toda organización, individual o colectiva, en que, utilizando capital y trabajo, se persigue obtener un lucro o beneficio pecuniario*”¹⁵⁸. De esta definición se desprende que el concepto no contempla necesariamente una autonomía como sujeto de derechos u obligaciones.

Pedro Massone, refiriéndose al tema, señala que “[e]n términos jurídicos no existe una definición de empresa que sea válida para el Derecho considerado en su globalidad. Antes, existen varias nociones de empresa, según el ramo del Derecho en consideración y los intereses que éste procura tutelar. Así por ejemplo, los contornos de la empresa son diferentes en el Derecho del Trabajo y en el Derecho Comercial, toda vez que el primero mira la protección del trabajador y el segundo la tutela del crédito”¹⁵⁹. Bajo la premisa del autor, se puede concluir que, si bien siempre se ha entendido la “*empresa*” como un móvil para alcanzar un fin económico, lo cierto es que existe gran diversidad de definiciones dependiendo del autor y la materia en particular. Así lo señala don Antonio Faúndez quien señala que “[e]n términos generales, el contenido que se pretenda otorgar a la empresa dependerá, en gran medida, a la rama del derecho a la cual se desea aplicar. Así, en el derecho laboral, aunque la empresa cambie de dueño, los contratos de los trabajadores se mantendrán vigentes”¹⁶⁰.

1. EL EMPRESARIO INDIVIDUAL O UNIPERSONAL

Por su parte, el concepto de Empresario Individual o Empresario Unipersonal, si bien proviene del concepto de “*Empresa*”, tampoco tiene una definición expresa en nuestra legislación. En virtud de ello, ha sido la doctrina y principalmente la del Servicio de Impuestos Internos, quienes han profundizado en una definición concreta.

¹⁵⁶ Real Academia Española.

¹⁵⁷ SII, “Diccionario Básico Tributario Contable”, consultado el 29 de septiembre de 2024 en: <https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_e.htm>.

¹⁵⁸ SII, Oficio N° 1994 de 1994, también Oficio N° 2924 de 1997.

¹⁵⁹ MASSONE PARODI, Pedro. 2013, “Principios de Derecho Tributario”, Santiago, Legal Publishing, pág. 724.

¹⁶⁰ FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO. “Tributación en la Reorganizaciones Empresariales”, pág. 39.

A modo meramente ejemplar, el SII ha definido en diversos pronunciamientos al Empresario Individual como “una entidad integrada por el capital, dedicada a actividades industriales, mercantiles, y no está organizada como una persona jurídica, si no que se encuentra formada por una sola persona natural, es decir, se trata de una empresa individual, empresa unipersonal”¹⁶¹; indicando también que “[s]obre el particular, resulta efectivo que el concepto de EI alude a una “persona natural que en los hechos asigna parte de su patrimonio al giro de un negocio”¹⁶² y que “la empresa individual no constituye una persona distinta de su titular”¹⁶³, de suerte que la empresa individual y la persona natural son la misma persona y comparten rol único tributario, no es posible que el empresario individual arriende un bien raíz a sí mismo, como persona natural”¹⁶⁴.

En otros términos, el mismo SII ha señalado “(...) que las empresas individuales se caracterizan porque los activos y pasivos incorporados al giro de la empresa no conforman un patrimonio separado, distinto del patrimonio personal del empresario individual”¹⁶⁵; y que “para establecer los efectos impositivos que corresponden a la persona natural y al empresario individual, resulta esencial el registro en la contabilidad de los bienes asignados a la empresa individual, (...) que pasan a constituir sus activos lo que no implica un aporte o enajenación, porque no existe una separación patrimonial entre la empresa individual y la persona natural”¹⁶⁶. En efecto y respecto a este punto particular, ha indicado que “(...) desde un punto de vista económico-tributario, se permite distinguir entre los activos y pasivos incorporados al giro y contabilidad de la empresa, por una parte, y los bienes personales del empresario que no se encuentran incorporados a la empresa, por otra”¹⁶⁷.

De lo anterior, podemos concluir *a priori*, y en simples palabras, que el “Empresario Individual” corresponde a una persona natural, quien, con su propio nombre y RUT, desarrolla alguna actividad económica afecta al pago del Impuesto de Primera Categoría. En este caso, lo que se genera es una ficción legal donde, sin constituirse una persona jurídica distinta de la persona natural, se debe separar para efectos únicamente impositivos, los bienes y actividades económicas ejecutadas por el E.I., y las que la persona natural propiamente tal realice.

Ahora, si bien el E.I. no tiene una definición expresa en nuestra ley, nuestro Código Tributario y Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en el artículo primero del D.L. N°824 del año 1974, reconocen la existencia de esta figura en materia tributaria.

Propiamente tal, la Empresa Individual deberían ser aquellos activos (y pasivos) radicados al giro afecto al Impuesto de Primera Categoría; y el Empresario Unipersonal debería corresponder al titular de dicha Empresa Individual; no obstante, la ley (y el

¹⁶¹ SII, consultado el 29 de septiembre de 2024 en: <https://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/empresario_individual.pdf>.

¹⁶² SII, Circular N° 49 de 2016, página 10; oficio N° 404 de 2019; entre otros.

¹⁶³ SII, Oficio N° 2572 de 2021.

¹⁶⁴ SII, Oficio 2231 de 2022.

¹⁶⁵ SII, Oficio 2856 de 2020, Oficio N° 2437 de 2021 entre otros.

¹⁶⁶ SII, Oficio 1971 de 2021.

¹⁶⁷ SII, Oficio N°2803 de 2007, Oficio 2856 de 2020, Oficio N° 2437 de 2021, entre otros.

SII) confunde los términos, refiriéndose indistintamente cuando habla de “Empresario Individual” o “Empresa Unipersonal” tanto a la Empresa Individual como a la persona natural titular de la misma.

2. LA CONVERSIÓN

Como cuestión preliminar es necesario aclarar qué se entiende como “conversión” y qué relación tiene con la institución del Empresario Unipersonal. Al igual que en el caso del E.I., el Servicio de Impuestos Internos ha definido la Conversión en diversas ocasiones por medio de oficios y circulares, cuyas principales citamos a continuación:

“(…) es el proceso mediante el cual una persona natural aporta su empresa individual a una persona jurídica, y no aquel proceso en que una persona natural asigna o incorpora bienes al giro de su empresa individual”¹⁶⁸.

“Asimismo, a partir de diversos pronunciamientos, se ha entendido¹⁶⁹ que la conversión de una empresa individual consiste en el aporte a una sociedad que se crea, de todos los activos y pasivos existentes en dicha empresa individual, la que consecuentemente pone término¹⁷⁰ a sus actividades”¹⁷¹.

“Conforme lo anterior, quien efectúa el aporte a la sociedad en el contexto de una conversión, es la persona natural, no la empresa individual que además, tras la conversión, termina su giro y desaparece, teniendo la calidad de socio en la nueva sociedad que se crea, no la empresa individual (que desaparece) sino la persona natural”¹⁷².

Por su parte, la figura de la “conversión” se encuentra consagrada de forma expresa en nuestro Código Tributario, más precisamente en su artículo 69 relativo al término de giro, cuyo actual¹⁷³ inciso séptimo se transcribe, en parte, a continuación:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71°, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza,

¹⁶⁸ SII, Oficio 2856 de 2020.

¹⁶⁹ SII, Oficios N° 3690 de 1992, N° 4806 de 1993, N° 2279 de 1995, N° 1699 de 2016 y Circular N° 17 de 1995.

¹⁷⁰ De acuerdo con el artículo 14, letra C, N° 1, letra b), de la LIR, las empresas que se convierten se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de giro, pero no procederá la aplicación del impuesto de término de giro, del artículo 38 bis, de la LIR.

¹⁷¹ SII, Oficio 2856 de 2020, Oficio N° 2437 de 2021, entre otros.

¹⁷² SII, Oficio 2856 de 2020, Oficio N° 2437 de 2021, entre otros.

¹⁷³ En virtud de la ley N° 21.713 de 2024, que entró en esta materia, en vigencia el 01 de noviembre de 2024, ese inciso pasó a ser el séptimo.

cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión”.

Por su parte, don Harry Ibaceta Rivera ha definido la Conversión como un proceso a través del cual el EI aporta todo su activo y pasivo a una sociedad en constitución que se crea precisamente en virtud de ello. En efecto, señala que “[L]a conversión es el proceso a través del cual el empresario individual aporta todo su activo y pasivo a una sociedad en constitución y que se crea para estos efectos. En este caso, los activos y pasivos que se encontraban en el patrimonio del empresario individual pasan a formar parte del patrimonio de la sociedad que se crea al efecto, existiendo por tanto una enajenación de estos bienes. Esta enajenación genera una serie de efectos tributarios, los cuales, no son muy distintos a la venta de estos mismos bienes. Sin embargo en el proceso de conversión serán analizados los efectos del aporte de estos bienes a una sociedad en su constitución, ya sea ésta una empresa individual de responsabilidad limitada, sociedad por acciones u otro tipo social”.¹⁷⁴

II

LA HISTORIA DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL Y LA CONVERSIÓN

1. EL EMPRESARIO INDIVIDUAL O UNIPERSONAL

Se debe tener presente que el concepto de “*Empresario Individual*” aparece en escena en nuestra legislación con anterioridad a la promulgación de la LIR y del Código Tributario contenido en el artículo primero permanente del D.L. N°830 del año 1974.

Si bien una de las primeras leyes que reguló materias tributarias data del año 1902 (Ley N°1.515 sobre Alcoholes), no fue sino hasta la promulgación de la ley N°11.575 del año 1959, que apareció el concepto de “*Empresario*”. Ésta señalaba en su artículo 48, letra b) que: “*las rentas provenientes de las categorías tercera o cuarta, mientras no se distribuyan o sean retiradas por el **empresario** o socio, no se computarán para los efectos de este impuesto*”¹⁷⁵.

Hasta ese entonces, nuestra legislación aún no se refería al Empresario Unipersonal o Individual, concepto que recién se introduce en el año 1959, con la promulgación de la Ley N°13.305, que modificó la “Ley de la Renta”, agregando el siguiente inciso en su artículo 93: “*Lo dispuesto en el inciso anterior no regirá para aquellas empresas que, sin poner término a su giro*

¹⁷⁴ IBACETA RIVERA, HARRY. “*La Conversión y sus Efectos Tributarios*”, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, Pág. 13.

¹⁷⁵ CARRIZO ANRIQUEZ, VALESKA. “*Situación del Empresario Individual Ante la Norma General Antielusiva*”, Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Postgrado de Economía y Negocios Universidad de Chile. Pág. 45.

o actividad, se transformen simplemente de empresas individuales en sociedades de cualquier naturaleza o, tratándose de persona jurídica, se limiten a modificar su contrato social sin disminuir su capital. Para ello será necesario que la nueva firma se haga responsable, en la respectiva escritura de sociedad, de todos los impuestos que se adeudaren por el vendedor o cedente”.

En el mismo sentido, doña Valeska Carrizo en su tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Postgrado de Economía y Negocios Universidad de Chile, indica que “[h]abiendo sido revisadas las disposiciones contenidas en el Código Tributario, establecido en el D.L. N° 830, aunque está publicado varios años después que la Ley N° 13.305, en el artículo 68 relacionado al inicio de actividades, no se encuentra el concepto de “Empresario Individual”, es preciso añadir que en su artículo 69 relacionado al término de giro, sí se encuentra enunciado este concepto, al igual como sucede en la LIR. En virtud de lo anterior, es posible concluir que la Ley N° 13.305 estableció el origen del concepto que conocemos actualmente como Empresario Individual, debiendo advertir que si bien esta ley tuvo una serie de modificaciones posteriores, estas no incorporaron cambios a esta entidad en estudio”¹⁷⁶.

2. CONVERSIÓN

La figura de la Conversión se incorpora a nuestro ordenamiento jurídico por medio de la ley N° 18.482, publicada en el Diario Oficial con fecha 28 de diciembre del año 1985. Ésta modificó el citado artículo 69 del Código Tributario, adecuando la ley tributaria y comercial respecto del término de “transformación”.

Antonio Faúndez señala al respecto que “[f]ue precisamente la Ley N° 18.482 de 1985 la que incorporó a nuestra legislación tributaria la institución de la conversión, la que no ha tenido variaciones hasta el día de hoy. Antes del año 1985 la obligación de término de giro impuesta por el inciso segundo del artículo 69 recaía en la transformación de empresas individuales y sociales en una sociedad de cualquier naturaleza, lo que de cierta forma resultaba contradictorio con lo que se entiende hoy en día por transformar una empresa”. En efecto, cabe recordar que, con la transformación de una sociedad, subsiste la persona jurídica, por lo que no hay necesidad de informar el término de giro ante el Servicio de Impuestos Internos.

Ahora, el origen de la modificación del artículo 69 y la inserción de la institución de la conversión radica en que, dentro de las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos, la definición de “Transformación” contemplada en el artículo 96 de la Ley de Sociedades Anónimas, no tenía aplicación en materia tributaria, ya que éste no concebía la transformación como la continuación de la persona jurídica. Así se desprende de lo expuesto por don René García, quien en representación del SII, señaló en las discusiones legislativas de la citada ley lo siguiente:

“La Ley de Sociedades Anónimas –posterior a la Ley de la Renta– definió algunos conceptos que el Servicio de Impuestos Internos no pudo aceptar, porque si lo hacía, tendría que aceptar otras disposiciones de la Ley de la Renta que, inclusive, la modificaban. Entonces se presentó el problema de ver qué ley

¹⁷⁶ CARRIZO ANRIQUEZ, VALESKA. Ob. Cit. Págs. 47 y 48.

prevalecía sobre la otra. Por ese motivo, el Servicio no pudo aceptar las definiciones de transformación u otras que contenía la Ley de Sociedades Anónimas, manteniendo el concepto de transformación que se arrastraba a lo largo de los años, cuando no existía la definición en la Ley de Sociedades Anónimas. Se trata de un problema que se busca solucionar, consignando una definición muy similar a la otra, pero que está en la Ley de la Renta”.

Bajo esta premisa, y tal como indica Antonio Faúndez, “*el proyecto de ley que modificaba el inciso segundo del artículo 69, tuvo dos finalidades, primero, incorporar al Código Tributario la definición de transformación, en términos muy similares al contenido en el artículo 96 de la Ley sobre Sociedades Anónimas, y, segundo, excluir de la obligación de dar aviso de término de giro en el caso de transformación de una empresa social*”. Si bien el proyecto de ley incorporaba una definición en el Código Tributario del concepto “Transformación”, limitando su aplicación a empresas sociales de cualquier naturaleza, lo cierto es que mantuvo el mismo término para las E.I., pero con un efecto tributario distinto, lo que era a todas luces contradictorio:

“Se desprende de lo anterior que resultaba contradictorio establecer la obligación de dar aviso de término de giro en el caso de la transformación de una empresa individual en una sociedad de cualquier tipo, lo que desvirtuaba su naturaleza de conformidad a su nueva definición incorporada al Código Tributario. Es por lo anterior que, en sesión conjunta de las Comisiones Legislativas de fecha 11 de diciembre de 1985, se presentó un nuevo proyecto del inciso segundo del Código Tributario, en el cual se sustituyó el término transformación por el de conversión, lo que fue aprobado y promulgado finalmente como ley, lo que se mantiene hasta el día de hoy”¹⁷⁷.

En suma, la institución de la conversión, cuyo tratamiento y efectos tributarios se analizan en conjunto con casos prácticos a continuación, nace específicamente en materia tributaria ante la necesidad de conciliar el concepto de transformación radicado hasta ese entonces exclusivamente en las leyes societarias, lo que generaba fricciones con el Servicio de Impuestos Internos.

No obstante, no se incorporó una definición del concepto Conversión, el que tampoco existe en la normativa civil o comercial. De esta manera, el SII tuvo que estructurarlo conforme con los elementos que indicamos más arriba.

¹⁷⁷ FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO. “Tributación en la Reorganizaciones Empresariales”, pág. 158.

III TRATAMIENTO Y EFECTOS TRIBUTARIOS

1. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL Y EFECTOS

1.1. LA TRIBUTACIÓN DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL VERSUS EL CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

Cómo se ha indicado, la legislación tributaria ha establecido una ficción tributaria denominada “Empresario Individual” o “Empresario Unipersonal”; la que si bien no es una persona jurídica distinta de la persona natural que la establece, ni tampoco es un patrimonio diferenciado de ésta; sí es un patrimonio tributario diverso de la persona natural respectiva.

En virtud de ello, dicha ficción tributaria tiene como una de sus principales características, la diferenciación de un patrimonio determinado (el patrimonio de la Empresa Individual) con el de la persona natural. De esta forma, el concepto de Empresario Individual alude a una persona natural que en los hechos asigna, afecta o radica parte de su patrimonio al giro de un negocio¹⁷⁸ o actividad afecta al Impuesto de Primera Categoría, conforme el artículo 20 de la LIR.

De esta forma la ficción radicará en que:

- Por una parte, la Empresa Individual tributará y afectará con el Impuesto de Primera Categoría, a las rentas que determine conforme a algunos de los regímenes tributarios que contempla el artículo 14 de la LIR, debiendo con ello –entre otras cosas– determinar una renta líquida imponible conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR, aplicar las normas de corrección monetaria del artículo 41 de la LIR, y llevar contabilidad fidedigna.
- Se diferirá la tributación de los impuestos finales, al momento en que la persona natural retire las utilidades generadas por la Empresa Individual¹⁷⁹.

En virtud de ello y como el patrimonio asignado o afecto al Empresario Individual es una parte del patrimonio de la persona natural, patrimonio que sólo para efectos tributarios se entiende distinguido de la persona natural, se pueden producir los siguientes efectos:

- Una misma persona natural puede tener una acción de la Sociedad “X” SpA, afecto a la Empresa Unipersonal, y mantener otra acción en la misma sociedad, pero en su patrimonio como persona natural.
- Cuando quiera “desafectar” esa acción de la Empresa Unipersonal, esa operación se considerará un retiro que tributará conforme a los órdenes de imputación del artículo 14 de la LIR que le correspondan.

¹⁷⁸ En similares términos, SII, Circular N° 49 de 2016, página 10.

¹⁷⁹ Artículo 14 de la LIR. En el mismo sentido, SII, Circular N° 49 de 2016, páginas 68 y siguientes.

- No obstante, al no ser enajenación (siempre ha sido el mismo titular o propietario) no aplicarán las facultades de tasación del SII.
- Esa misma Empresa Unipersonal por las mismas razones, no podrá venderle, ni arrendarle bienes que estén registrados en su balance a la persona natural propiamente tal, ya que la ficción legal es sólo tributaria.

1.2. EL APOORTE DE BIENES (MUEBLES E INMUEBLES) Y EL ARTÍCULO 64 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO (ANÁLISIS PREVIO Y POSTERIOR A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY N°21.713 DE 2024)

El anterior inciso 5° del artículo 64 del Código Tributario contenía una excepción a la facultad de tasación que detentaba el SII –la que se mantiene a la fecha según veremos, pero con distintos requisitos o matices–. Esta limitación aplicaba en el caso de aportes de activos de cualquier clase, efectuados en un proceso de reorganización de grupos empresariales, que obedeciera a una legítima razón¹⁸⁰ de negocios, subsistiendo la empresa aportante¹⁸¹, en tanto se cumpliesen los siguientes requisitos¹⁸²:

1. Que implicase un aumento de capital de una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad;
2. Que no se originasen flujos efectivos de dinero para el aportante;
3. Que los aportes se efectuasen al valor contable o tributario en que estaban registrados en la Empresa aportante, y
4. Que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

En virtud de los requisitos anteriores y según lo había indicado sistemáticamente el SII en su jurisprudencia administrativa¹⁸³, lo dispuesto en el anterior inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, es decir la “inhibición” de las facultades de tasación del SII, no eran aplicables al caso de que el aportante fuesen personas naturales, contribuyentes del impuesto global complementario, toda vez que dicha norma tenía aplicación sólo cuando se tratase del aporte efectuado por una empresa individual, una empresa individual de responsabilidad limitada, una sociedad o un contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la LIR.

En virtud de ello, sí resultaba aplicable para un Empresario Individual o Unipersonal, para el caso de aportes que cumplieran íntegramente con los requisitos del inciso en

¹⁸⁰ Respecto a este último aspecto, el SII ha señalado en diversos pronunciamientos que no es posible calificar la existencia de una legítima razón de negocios *a priori*, siendo necesario analizar dicha circunstancia de hecho en la instancia de fiscalización correspondiente. En este sentido, SII, Oficios N° 844 de 2017; N° 2410 de 2017; N° 1854 de 2017; y N° 2734 de 2019.

¹⁸¹ Sea empresario individual, sociedad o contribuyente del artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta.

¹⁸² Las instrucciones sobre esta norma fueron dictadas por el SII, en la Circular N° 45 de 2001; y luego replicadas en varios Oficios tales como N° 632 y N° 3707 ambos del 2022, N° 32 de 2024, entre otros.

¹⁸³ SII, Oficios N° 395 de 2010, N° 115 de 2013, N° 3024 de 2021, N° 632 de 2022, entre otros.

comento, entre los cuales se incluía la necesidad de la existencia de una legítima razón de negocios y también, el hecho de que la empresa aportante *subsistiese al aporte*. Este último requisito, como veremos a continuación, se eliminó con la entrada en vigencia de la Ley N° 21.713 de 2024, la que, entre otros, sustituyó íntegramente el artículo 64 del Código Tributario.

De esta forma y aplicando el anterior inciso 5° del artículo 64, en el caso de aportes realizados por un Empresario Individual en la constitución de una nueva sociedad, o en el aumento de capital de una preexistente, en que subsistiese la Empresa aportante al aporte, siempre y cuando existiese una legítima razón de negocios, que los activos se aporten a valor financiero (contable) o tributario y que se hubieren cumplido los otros requisitos ya indicados, el SII se encontraba inhibido de tasar la operación. Cabe indicar que el aporte de activos a un valor financiero, podría producir un menor o mayor valor tributario, ya que éste no necesariamente es igual que el “valor tributario”¹⁸⁴. En efecto si se aportaba a valor financiero y se cumplían los otros requisitos ya señalados, si bien el SII se encontraba inhibido de tasar, dicho aporte: (i) Podía determinar un mayor valor tributable, cuando el valor financiero fuese superior al valor tributario del activo aportado; (ii) Podía determinar un menor valor tributable (pérdida), cuando el valor financiero fuere inferior al valor tributario del activo aportado.

No obstante lo anterior, actualmente, con la publicación de la Ley N°21.713 de 2024 que dicta normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal (posteriormente modificada por la ley 21.716, publicada con fecha 13 de noviembre de 2024), se sustituyó íntegramente el artículo 64 del Código Tributario, modificación que entró en rigor el 01 de noviembre de 2024.

En ese orden de ideas, la norma mantuvo la limitación de la facultad de tasación que detenta el SII, pero modificó sus requisitos, agregando otros puntos relevantes.

En lo atinente, los actuales incisos décimo y undécimo del citado artículo señalan respectivamente lo siguiente: “*Tampoco se aplicará la facultad de tasación respecto de cualquier tipo de reorganizaciones empresariales, tales como, la conversión del empresario individual o el aporte de activos de cualquier clase, realizados por **personas naturales o jurídicas**, asignados dentro del territorio nacional, en la medida que dichas reorganizaciones obedezcan a **una legítima razón de negocios***”, para luego señalar en el inciso undécimo que “[i]ratándose de fusiones, divisiones u **otras reorganizaciones señaladas en los incisos anteriores**, no procederá la facultad de tasación siempre que se mantenga el costo tributario de los **activos** en la sociedad absorbente o naciente de una fusión, en la o las sociedades que nacen con ocasión de la división o **en la que recibe el aporte de uno o más activos** y no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante”¹⁸⁵.

¹⁸⁴ El desembolso efectivo en la adquisición del bien, más la corrección por la variación del IPC conforme lo indica el artículo 41 de la LIR.

¹⁸⁵ El mayor énfasis nos corresponde.

Como se desprende de la norma vigente, el legislador incluyó expresamente dentro de aquellas hipótesis en las cuales el SII se encuentra inhibido de tasar, el caso de la conversión del empresario individual y el aporte de activos de cualquier clase, realizadas por personas naturales o jurídicas, exigiendo que el proceso obedezca una “*legítima razón de negocios*” entre otros requisitos similares a los anteriormente existentes.

Ahora bien, la misma norma actualmente contempla una definición de “legítima razón de negocios” la que anteriormente se extrapolaba del artículo 4 ter del Código Tributario, señalándose que se entenderá **por legítima razón de negocios**, “*entre otros, aquella que tenga por finalidad mejorar o facilitar las condiciones del negocio, así como obtener ventajas competitivas; financiamiento; la eliminación o mitigación de costos o riesgos; aumentar la capacidad productiva o de presencia en el mercado; optimizar la administración o cualquier otra finalidad similar a las anteriormente señaladas y que, en cualquier caso, sea distinta a la meramente tributaria*”¹⁸⁶.

Del análisis de los incisos anteriores, podemos concluir que el aporte de activos de todo tipo y en el caso de la conversión, la facultad de tasar del SII se encuentra limitada si es que:

- a. Se aportan activos de toda clase asignados dentro del territorio nacional;
- b. Se mantiene registrado el valor de costo tributario de los activos aportados en la sociedad que recibe el aporte;
- c. El aporte es realizado por una persona natural, una persona jurídica o el Empresario Individual en razón de la conversión;
- d. No se originan flujos de dinero para el aportante; y,
- e. Dichos aportes (incluida la conversión) se efectúan dentro de otros procesos de reorganización empresarial, en la medida que dichas reorganizaciones obedezcan a una legítima razón de negocios.
 - En virtud de lo anterior ahora no se exige, que:
 - El aporte sea realizado por una Empresa (Individual o societaria); pudiendo entonces ser lisa y llanamente realizado por una persona natural; y,
 - No se requiere que el aportante subsista al aporte, incorporando de esta forma al proceso de “conversión”, el cual antes no estaba amparado en la hipótesis inhibitoria, ya que la conversión lleva de la mano el término de giro de la Empresa Individual o Unipersonal.

2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA CONVERSIÓN Y EFECTOS

Cabe indicar que nos referiremos brevemente a estas materias, al existir diversos artículos doctrinarios y jurisprudencia administrativa del SII. No obstante ello y para resaltar algunas características, se dejará constancia de algunos de los principales efectos.

¹⁸⁶ Inciso décimo cuarto del actual artículo 64 del Código Tributario, que, según lo señalado, entró en vigor el 01 de noviembre de 2024.

2.1. APORTE DE ACTIVOS Y PASIVOS EN EL PROCESO DE CONVERSIÓN. ALGUNOS EFECTOS RESPECTO AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Según se ha indicado “la ‘conversión’ es el proceso mediante el cual una persona natural aporta su empresa individual a una persona jurídica”¹⁸⁷, es decir, se materializa en el “aporte a una sociedad que se crea, de todos los activos y pasivos existentes en dicha empresa individual, la que consecuentemente pone término¹⁸⁸ a sus actividades”¹⁸⁹.

Según se ha precisado el aporte de los bienes realizado a la sociedad que nace en el proceso de conversión lo realiza “la persona natural, no la empresa individual que además, tras la conversión, termina su giro y desaparece, teniendo la calidad de socio en la nueva sociedad que se crea, no la empresa individual (que desaparece) sino la persona natural”¹⁹⁰.

Por otra parte el Servicio ha indicado “que el aporte constituye una enajenación en virtud de la acepción amplia que se le atribuye a esta expresión, toda vez que el señalado acto de disposición hace salir de un patrimonio un derecho ya existente para que pase a formar parte de un patrimonio diverso”.¹⁹¹ Ahora bien “el valor de los bienes aportados será el asignado libremente por las partes en la escritura de constitución de la nueva sociedad”¹⁹². A su turno, el costo de los bienes que se encontraban en la empresa individual ascenderá a su valor libro¹⁹³, incluidas en dicho costo las utilidades que se encontraban pendientes de tributación en la empresa individual¹⁹⁴, lo que generará importantes efectos. En efecto si los bienes son aportados por un valor superior al costo tributario, considerando la definición amplia de renta indicada en el N° 1 del artículo 2° de la LIR; se generará una utilidad tributaria para la persona natural aportante. En el caso contrario, es decir, cuando el valor de aporte sea inferior al valor tributario de los bienes aportados, se generará una pérdida tributaria para la persona natural aportante.

Respecto al Impuesto al Valor Agregado (“IVA”) señalado en el artículo 8° de la ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida a su vez en el artículo primero del D.L. N° 825 de 1974, es menester señalar que la conversión, al implicar un aporte o más bien enajenación de bienes, puede configurar alguno de los hechos gravados

¹⁸⁷ SII, Oficio 2856 de 2020.

¹⁸⁸ De acuerdo con la letra b) del N° 1 de la letra C) del artículo 14 de la LIR, las empresas que se convierten entenderán reinvertidas sus rentas tributarias pendientes de tributación, no procediendo la aplicación del impuesto de término de giro, del artículo 38 bis, de la LIR.

¹⁸⁹ SII, Oficio 2856 de 2020, Oficio N° 2437 de 2021, entre otros.

¹⁹⁰ SII, Oficio 2856 de 2020, Oficio N° 2437 de 2021, entre otros.

¹⁹¹ SII, Oficios N° 2.948 de 1996, N° 676 de 2000, N° 549 de 2010, N° 2437 de 2021, entre otros.

¹⁹² SII, Oficio N° 1728 de 2009, indicando que “[e]n los casos en que el valor asignado sea distinto al valor libro de los bienes aportados, el SII podrá ejercer la facultad de tasación contenida en el artículo 64 del Código Tributario, o las normas contenidas en el artículo 17 N° 8, párrafo cuarto de la LIR, de acuerdo con las circunstancias del caso”.

¹⁹³ Según SII en Oficio N° 565 de 1998, corresponde al “Valor por el cual aparecen registrados en la contabilidad los bienes aportados, cuando se trate de contribuyentes sujetos a dicha forma de registro”.

¹⁹⁴ SII, Oficio N° 2437 de 2021.

asimilados¹⁹⁵ a “Venta”¹⁹⁶ según se define el concepto en el N° 1 del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. En efecto, la letra b) del artículo 8° de la ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios, indica que se encontrarán afectos al IVA “[l]os aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles e inmuebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, la Dirección Nacional de Impuestos Internos”. Por su parte la letra m) del mismo artículo, refiriéndose a la enajenación, aporte o “venta” conforme a la definición amplia que se da dicho concepto en el artículo 2 del mismo cuerpo legal, de activos inmovilizados se encontrará afecta a IVA, en el caso de que “*por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción*”, para luego señalar que “[n]o obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, no se considerará, para los efectos del presente artículo, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada después de transcurrido un plazo de treinta y seis meses contado desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, según proceda, siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 letra D) de la ley sobre Impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta”.

De esta forma el SII ha entendido que, si el Empresario Individual es un contribuyente del IVA, más específicamente Vendedor para efectos de la norma, y el aporte o enajenación implica la transferencia de bienes del giro del Vendedor; dicha transferencia implicará la aplicación del IVA. A su vez, si el Empresario Individual era contribuyente de IVA, y el aporte radica en la transferencia de activos inmovilizados respecto de los cuales se tuvo derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción¹⁹⁷, dicha “enajenación” también estará afecta a IVA, salvo que se trate de bienes muebles, se hayan transferidos después de 36 meses de su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, y siempre y cuándo dicha enajenación haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 letra D) de la ley sobre Impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta.

Desde ya cabe indicar que dicha conclusión se contrapone a lo indicado por el mismo SII en diversos pronunciamientos y a la definición misma de conversión y no la compartimos. En efecto, según ha resuelto el SII, la ‘conversión’ es el proceso mediante el cual una persona natural aporta su empresa individual a una persona jurídica, siendo enfático en que el aporte de los bienes realizado a la sociedad que nace en el proceso de conversión, **lo efectúa la persona natural**, y no la empresa individual que, además, quien tras la conversión, termina su giro y desaparece. De allí el aporte de los activos de la Empresa Individual (quien era el contribuyente del IVA) es realizado por la “persona natural”¹⁹⁸, quien no es

¹⁹⁵ Artículo 8° de la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios.

¹⁹⁶ Según se ha concluido por la doctrina y por el SII, no se configura el hecho gravado básico de Venta, al no encontrarse todos los elementos del concepto.

¹⁹⁷ Independiente de si se usó o utilizó dicho crédito fiscal.

¹⁹⁸ SII, Oficio 2856 de 2020, Oficio N° 2437 de 2021, entre otros.

(en principio) el contribuyente del IVA; de lo contrario, se debería concluir –lo que resulta ilógico– que la ficción de separación entre persona natural y empresario individual sólo ahora aplica únicamente al Impuesto a la Renta y no para otros impuestos, tales como el IVA. Mantener esa postura pareciera ser ilógico, generándose una contradicción en las interpretaciones que ha dado en los oficios Oficio 2856 de 2020, Oficio N° 2437 de 2021, entre otros. En efecto, debemos entender que:

- La legislación tributaria indica que si bien el “Empresario Unipersonal” no es una persona jurídica distinta de la persona natural que la establece, ni tampoco es un patrimonio diferenciado de ésta; **sí es un patrimonio tributario diverso de la persona natural respectiva.**
- En virtud de ello, dicha ficción tributaria tiene como una de sus principales características, la diferenciación de un patrimonio determinado (el patrimonio de la Empresa Individual) con el de la persona natural.
- De esta forma, el concepto de Empresario Individual alude a una persona natural que en los hechos asigna, afecta o radica parte de su patrimonio al giro de un negocio o actividad afecta al Impuesto de Primera Categoría, conforme el artículo 20 de la LIR.
- Por ello, es el Empresario Individual el **contribuyente del IDPC**, y no así la persona natural propiamente tal, la que solo cuando “retire” activos de dicha Empresa Individual, tributará con los impuestos terminales.
- En el mismo orden de cosas, es la Empresa Individual la que será, de realizar una actividad o servicio afecto al IVA, quien será el contribuyente de IVA; pudiendo solo dicha Empresa Individual utilizar el crédito fiscal IVA que obtenga en su actividad.
- De esta forma y bajo la interpretación del SII en el sentido de indicar que en la Conversión es la Persona Natural propiamente tal quien realiza el aporte y no así la Empresa Individual quien además no subsiste a dicho proceso, ¿Por qué entonces dicho aporte podría quedar afecto a IVA, si primero, NO es realizado por un contribuyente de IVA respecto a activos del giro, y segundo, en el caso de activos inmovilizados, la persona natural NO ha tenido derecho alguno a crédito fiscal IVA?

2.2. REINVERSIÓN DE UTILIDADES TRIBUTARIAS ACUMULADAS EN LA EMPRESA INDIVIDUAL

Las utilidades tributarias registradas del Empresario Individual se entenderán reinvertidas en los registros de rentas empresariales de la sociedad que se constituye en razón de la Conversión, todo ello conforme a la letra b) del N° 1.- de la letra C) del artículo 14 de la LIR. En razón de la norma anterior, no procede la aplicación del impuesto de término de giro indicado en el N° 1 del artículo 38 bis de la LIR, respecto a las rentas pendientes de tributación registradas en los Registros de Rentas Empresariales, al entenderse éstas reinvertidas en la nueva sociedad que se constituye.

2.3. TÉRMINO DE GIRO DE LA EMPRESA INDIVIDUAL

Como se ha indicado, el actual inciso 7° del artículo 69 del Código Tributario, al referirse a la conversión señala que “(.) **las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, (...) sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva (...)**”. De esta forma la ley, indica que necesariamente en el proceso de conversión no subsiste el E.I. debiéndosele poner término a su actividad (término de giro). No obstante ello, se podrá liberar de la obligación de “dar aviso de término de giro” cuando la nueva sociedad que se constituye, se haga solidariamente responsable del pago de los impuestos del E.I.

De esta forma como la conversión implica el término de giro del E.I., anteriormente no aplicaba la limitación de las facultades de tasación del SII en virtud del antiguo inciso 5° del artículo 64 del Código Tributario, ya que no subsistía la “empresa aportante”¹⁹⁹. Con todo, en virtud de la modificación del artículo 64 del Código Tributario antes indicada, la conversión actualmente se encuentra expresamente incorporada dentro de las hipótesis en que el SII se encuentra inhibido de tasar, siempre y cuando se cumplan los otros requisitos que actualmente exige la norma.

2.4. EJEMPLO

Con el fin de materializar algunos de los puntos antes mencionados, se expone el siguiente ejemplo en base a los antecedentes que se indican a continuación:

EMPRESARIO INDIVIDUAL			
BALANCE AL 31 DICIEMBRE (Año anterior conversión)			
ACTIVOS		PASIVOS	
DISPONIBLE	\$ 3.000.000	DEUDA INMUEBLES	\$ 2.000.000
FONDOS MUTUOS	\$ 3.000.000		
INMUEBLES	\$ 2.000.000	SUBTOTAL PASIVOS	\$ 2.000.000
		CAPITAL	\$ 3.000.000
		UTILIDAD EJERCICIO	\$ 3.000.000
		SUBTOTAL PATRIMONIO	\$ 6.000.000
TOTALES	\$ 8.000.000	TOTALES	\$ 8.000.000

¹⁹⁹ La conversión implica el término de giro de la Empresa Individual, conforme el inciso 7° del artículo 69 del Código Tributario, pudiendo eximirse del hecho de “dar aviso” de término de giro, en el caso de que la sociedad que nace de la conversión se haga responsable solidariamente de los impuestos adeudados por la Empresa Individual. Lo anterior en razón de que la Empresa Individual cesa sus actividades por la desafectación (en razón del aporte) de todos los activos y pasivos de su giro, conforme el artículo 71 del Código Tributario.

Antecedentes Adicionales:

Para efectos de sólo materializar el ejemplo anterior, se indican los siguientes antecedentes adicionales:

- La utilidad financiera del ejercicio es equivalente al RAI y la utilidad tributaria. No existen otras rentas al ser el primer ejercicio de funcionamiento.
- Los inmuebles tienen deuda hipotecaria por \$2.000.000.
- El valor de los activos y pasivos financieros coincide con su valor “tributario”, es decir, valor o desembolso corregido por IPC.
- El valor comercial de los inmuebles asciende a un valor total de \$10.000.000.
- No hay corrección monetaria.
- El Empresario Individual tributa bajo el régimen tributario de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

De esta forma la determinación del Capital Propio Tributario (“*CPT*”) y del Registro de Rentas Afectas a Impuestos Global Complementario o Adicional (Registro “*RAI*”) se podrá materializar de la siguiente forma:

EMPRESARIO UNIPERSONAL	
Capital Propio Tributario	
BALANCE AL 31 DICIEMBRE (Año anterior conversión)	
Total Activos	\$8.000.000
Capital Efectivo	\$8.000.000
Menos Pasivo Exigible	
Deuda Inmuebles	\$-2.000.000
Total Pasivo Exigible	\$-2.000.000
Capital Propio Tributario	\$6.000.000

RECUADRO N° 13: DETERMINACIÓN DEL RAI RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 LETRA A) LIR			
Capital propio tributario (CPT) positivo final (recuadro N° 14)	1698	\$6.000.000	+
Capital propio tributario (CPT) negativo final (recuadro N° 14)	1717	\$0	(-)
Saldo negativo del registro REX al término del ejercicio	1692	\$0	+
Remesas, retiros o dividendos distribuidos en el ejercicio, reajustados	1699	\$0	+
Subtotal	1718	\$6.000.000	=
Saldo positivo del registro REX al término del ejercicio, antes de imputaciones	1693	\$0	(-)
Capital aportado debidamente reajustado (incluye aumentos y disminuciones efectivas)	844	\$-3.000.000	(-)
Saldo FUR (cuando no haya sido considerado dentro del valor del capital aportado a la empresa)	982	\$0	(-)
Sobreprecio obtenido en la colocación de acciones de propia emisión, debidamente reajustado	1198	\$0	(-)
Rentas afectas a IGC o IA (RAI) del ejercicio	1199	\$3.000.000	=

En un proceso de conversión, entonces, es la persona natural quien “aporta” todos los activos y pasivos que se encontraban afectos o asignados a la Empresa Individual²⁰⁰, a una sociedad que nace o se constituye en razón de dicho aporte. De esta forma dicha persona natural, podrá: (i) Aportar los bienes a valor de libros, es decir, al valor en los cuales éstos se encuentran contabilizados; (ii) Podrá aportarlos libremente a cualquier valor que ésta desee, considerando los efectos que pueda materializar dicho aporte.

En virtud de lo anterior, se exponen dichas operaciones, es decir, el aporte de los inmuebles a “valor de libros” o al “valor comercial”:

OPCIÓN A: Aporte de los activos y asignación de los pasivos a valor de “libros” (en el ejemplo el valor financiero es equivalente al “valor tributario”):

SOCIEDAD UNO SpA			
BALANCE A LA FECHA DE CONVERSIÓN (apertura)			
ACTIVOS		PASIVOS	
DISPONIBLE	\$ 3.000.000	DEUDA INMUEBLES	\$ 2.000.000
FONDOS MUTUOS	\$ 3.000.000		
INMUEBLES	\$ 2.000.000	SUBTOTAL PASIVOS	\$ 2.000.000
		CAPITAL	\$ 6.000.000
		SUBTOTAL PATRIMONIO	\$ 6.000.000
TOTALES	\$ 8.000.000	TOTALES	\$ 8.000.000

En base a dicha operación se concluye previamente que:

- El valor total de los activos, menos el valor total de los pasivos, asciende a la cantidad “*aportada*” por la persona natural a la sociedad. En efecto, al valor total de los activos de \$8.000.000 se le debe descontar el valor total de los pasivos (\$2.000.000); materializándose un aporte final de \$6.000.000.²⁰¹
- El aporte de los Inmuebles al valor de \$2.000.000, podría ser tasable por el SII, al ser un valor que podría argumentarse que difiera notoriamente al valor de mercado de éstos (se ha indicado en los antecedentes que éste ascendía a \$10.000.000) si es que no se cumplen los requisitos de los actuales incisos décimo y undécimo del artículo 64 del Código Tributario comentados en la sección precedente.
- En base a ello, el valor total antes señalado, es decir \$6.000.000, corresponde al capital estatutario de la sociedad que nace de la conversión (Sociedad Uno SpA).
- Conforme lo ha indicado el SII en Oficio N° 2437 de 2021, el costo tributario de la persona natural en las acciones en Sociedad Uno SpA, ascenderá a la cantidad total de \$6.000.000; cantidad que se compone de la suma del capital inicial de la

²⁰⁰ SII, Oficio 2856 de 2020, Oficio N° 2437 de 2021, entre otros.

²⁰¹ SII, Oficio N° 385 de 2014.

Empresa Individual **más** las utilidades acumuladas; importe que paralelamente corresponde al CPT de la Empresa Individual “convertida” y será el CPT de la sociedad que nace de la conversión. Consideramos que la conclusión del SII es correcta ya que: (i) La enajenación de todos los activos (dónde se incluyen los activos iniciales más los equivalentes a utilidades acumuladas) y la asignación de los pasivos efectuada en el proceso de conversión, es realizada por la persona natural; (ii) Que el título respecto del cual la persona natural transfiere los activos y asigna los pasivos, es la “tradicción” correspondiente a una enajenación que como contrapartida, corresponde al capital aportado a la nueva empresa que se constituye; (iii) La sociedad los recibe como aporte de capital, correspondiendo a un ingreso no renta para ésta conforme al N° 5 del artículo 17 de la LIR.

- Las utilidades tributarias se entienden reinvertidas en los registros de rentas empresariales de Sociedad Uno SpA, todo ello conforme a la letra b) del N° 1.- de la letra C) del artículo 14 de la LIR. En razón de la norma anterior, no procede la aplicación del impuesto de término de giro indicado en el N° 1 del artículo 38 bis de la LIR, respecto a las rentas pendientes de tributación registradas en los Registros de Rentas Empresariales, al entenderse éstas reinvertidas.

En virtud de los antecedentes señalados, podemos además calcular el CPT y el Registro RAI de Sociedad Uno SpA que nace del proceso de conversión:

SOCIEDAD UNO SpA	
Capital Propio Tributario	
BALANCE AL 31 DICIEMBRE (Año anterior conversión)	
Total Activos	\$8.000.000
Capital Efectivo	\$8.000.000
Menos Pasivo Exigible	
Deuda Inmuebles	\$-2.000.000
Total Pasivo Exigible	\$-2.000.000
Capital Propio Tributario	\$6.000.000

RECUADRO N° 13: DETERMINACIÓN DEL RAI RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 LETRA A) LIR			
Capital propio tributario (CPT) positivo final (recuadro N° 14)	1698	\$6.000.000	+
Capital propio tributario (CPT) negativo final (recuadro N° 14)	1717	\$0	(-)
Saldo negativo del registro REX al término del ejercicio	1692	\$0	+
Remesas, retiros o dividendos distribuidos en el ejercicio, reajustados	1699	\$0	+
Subtotal	1718	\$6.000.000	=
Saldo positivo del registro REX al término del ejercicio, antes de imputaciones	1693	\$0	(-)
Capital aportado debidamente reajustado (incluye aumentos y disminuciones efectivas)	844	\$3.000.000	(-)
Saldo FUR (cuando no haya sido considerado dentro del valor del capital aportado a la empresa)	982	\$0	(-)
Sobreprecio obtenido en la colocación de acciones de propia emisión, debidamente reajustado	1198	\$0	(-)
Rentas afectas a IGC o IA (RAI) del ejercicio	1199	\$3.000.000	=

Cabe indicar que al momento de calcular el registro RAI de la Sociedad Uno SpA, ésta sólo deberá descontarse la suma de \$3.000.000 y no así los \$6.000.000 (cantidad a la cual asciende el capital estatutario de dicha compañía) ya que el “Capital efectivamente aportado” a descontar en la determinación del RAI, corresponde únicamente a la suma equivalente a aquellos aportes que representan nuevos recursos incorporados a la empresa y no a utilidades acumuladas reinvertidas, lo anterior según lo establecido por el SII en Circular N° 73 del año 2020 y de acuerdo con el N° 7 del artículo 17 de LIR según lo indica el mismo organismo.

OPCIÓN B: Aporte de activos, a valor de “comercial” (en el ejemplo el valor financiero equivalente al “valor tributario” de los inmuebles es inferior al valor comercial):

SOCIEDAD UNO SpA			
BALANCE A LA FECHA DE CONVERSIÓN (apertura)			
ACTIVOS		PASIVOS	
DISPONIBLE	\$ 3.000.000	DEUDA INMUEBLES	\$ 2.000.000
FONDOS MUTUOS	\$ 3.000.000		
INMUEBLES	\$ 10.000.000	SUBTOTAL PASIVOS	\$ 2.000.000
		CAPITAL	\$ 14.000.000
		SUBTOTAL PATRIMONIO	\$ 14.000.000
TOTALES	\$ 16.000.000	TOTALES	\$ 16.000.000

En base a dicha operación se concluye previamente que:

- Al igual que en el caso anterior, el valor total de los activos, menos el valor total de los pasivos, asciende a la cantidad total “*aportada*” por la persona natural a la sociedad. En efecto, el valor total de los activos ascendentes a la suma de \$14.000.000, (considerando que los Inmuebles se están aportando a su “valor comercial” de \$10.000.000); descontado el pasivo (\$2.000.000); materializa un aporte final de \$14.000.000.
- El aporte o enajenación de los Inmuebles en \$10.000.000 no debería ser tasable por el SII, al ser una cantidad equivalente a su valor de mercado (según los antecedentes ya expuestos) conforme al actual artículo 64 del Código Tributario, sin importar el cumplimiento de los requisitos de las hipótesis inhibitorias.
- En base a ello, el valor total señalado, es decir \$14.000.000, corresponde al capital estatutario de la sociedad que nace de la conversión (Sociedad Uno SpA). Conforme lo ha indicado el SII en Oficio N° 2437 de 2021, el costo tributario de la persona natural en las acciones en Sociedad Uno SpA, ascenderá a la cantidad total de \$14.000.000; cantidad que corresponde a la suma del capital inicial de la Empresa Individual más las utilidades acumuladas en ésta; y más la utilidad generada en el aporte de los Inmuebles en el valor de \$10.000.000.

- En efecto, el valor tributario de los Inmuebles era de solo \$2.000.000, por ende, considerando el valor de aporte (\$10.000.000) se generará un mayor valor en dicha operación, la cual *“constituye renta para el aportante y tributará conforme las normas generales, percibido o devengado, esto es, con el IDPC, de acuerdo con el artículo 20, N° 5, de la LIR, y con los impuestos finales”*²⁰².
- Cabe precisar, según lo ha señalado en SII en Oficios N° 1728 de 2009 y N° 2437 de 2021 (sobre todo en este último), que dicho mayor valor es generado por la persona natural propietario de la Empresa Individual, quien deberá declarar y pagar el IDPC correspondiente el cual será crédito contra los impuestos finales que él determine (Global Complementario o Adicional). De este modo, no procede su incorporación en el registro SAC que se traspa a la empresa continuadora, pues no es una renta pendiente de tributación del “Empresario Individual”, y por ende, no *“cumple con las hipótesis contempladas en el artículo 14, letra A), N° 2, letra d), de la LIR, porque no se trata de un crédito de la empresa individual, sino que de la persona natural directamente”*. Compartimos esta interpretación por sus mismos fundamentos.
- Las utilidades tributarias pendientes de tributación registradas en el RAI del EI se entienden reinvertidas en los registros de rentas empresariales de Sociedad Uno SpA, según los comentarios previamente señalados; tampoco aplicándose el impuesto de término de giro del artículo 38 bis de la LIR, en base a los mismos argumentos. Con todo, no se incorporará como crédito de la Sociedad Uno SpA, el IDPC pagado por la persona natural en razón del mayor valor producido en el aporte de los inmuebles.

En razón de los antecedentes señalados, podemos además calcular el CPT y el Registro RAI de Sociedad Uno SpA, que nace del proceso de conversión:

²⁰² SII, Oficio N° 2437 de 2021.

SOCIEDAD UNO SpA
Capital Propio Tributario
BALANCE AL 31 DICIEMBRE (Año anterior conversión)

Total Activos	\$16.000.000
Capital Efectivo	\$16.000.000
Menos Pasivo Exigible	
Deuda Inmuebles	\$-2.000.000
Total Pasivo Exigible	\$-2.000.000
Capital Propio Tributario	\$14.000.000

RECUADRO N° 13: DETERMINACIÓN DEL RAI RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 LETRA A) LIR			
Capital propio tributario (CPT) positivo final (recuadro N° 14)	1698	\$14.000.000	+
Capital propio tributario (CPT) negativo final (recuadro N° 14)	1717	\$0	(-)
Saldo negativo del registro REX al término del ejercicio	1692	\$0	+
Remesas, retiros o dividendos distribuidos en el ejercicio, reajustados	1699	\$0	+
Subtotal	1718	\$14.000.000	=
Saldo positivo del registro REX al término del ejercicio, antes de imputaciones	1693	\$0	(-)
Capital aportado debidamente reajustado (incluye aumentos y disminuciones efectivas)	844	\$-11.000.000	(-)
Saldo FUR (cuando no haya sido considerado dentro del valor del capital aportado a la empresa)	982	\$0	(-)
Sobreprecio obtenido en la colocación de acciones de propia emisión, debidamente reajustado	1198	\$0	(-)
Rentas afectas a IGC o IA (RAI) del ejercicio	1199	\$3.000.000	=

Cabe indicar que –en nuestro entendimiento– al momento de calcular el registro RAI de la Sociedad Uno SpA, en este caso, se descontará la suma total de \$11.000.000 y no así los \$3.000.000 descontados en la hipótesis anterior. Ello en razón de que, en este nuevo escenario, \$8.000.000 se incorporan ahora como un nuevo recurso y con ello capital efectivo aportado por la persona natural, titular de la Empresa Individual, en razón de su obtención como mayor valor en el aporte de los Inmuebles, y la tributación consecuente con los impuestos finales del caso.

IV PREGUNTAS “PRÁCTICAS”

En la casuística y en la aplicación de la institución de la Conversión, surgen una serie de dudas respecto de la aplicación práctica de ésta. Al respecto nos referiremos a algunos de ellos:

a. ¿En el proceso de Conversión debe siempre materializarse el aporte de los activos (y la asignación de los pasivos) en la constitución de una nueva sociedad? ¿Podría materializarse el aporte que se efectúa en razón de la conversión en un aumento de capital en una sociedad preexistente?

Al respecto nuevamente debemos referirnos a que el concepto de Conversión nace de la normativa tributaria y es eminentemente tributario.

En efecto, la legislación sustantiva no se refiere ni trata la Conversión como tal. Evidentemente, en la normativa civil y comercial están las disposiciones que autorizan, permiten y regulan el procedimiento para que una persona natural aporte el conjunto de bienes y deudas constitutivas de su empresa individual a una sociedad.

Sin embargo, estas disposiciones tratan de la constitución de una sociedad o el aumento de capital de ésta, mediante el aporte que efectúa el “Empresario Individual” del “patrimonio” constitutivo de su Empresa Individual. Por su parte, otras ramas del derecho (como el laboral) podrán contemplar normas que regulan otros efectos vinculados al término de la Empresa Individual.

No obstante, la Conversión es un estatuto jurídico tributario establecido únicamente para una situación específica. Conforme con la definición que el SII ha mantenido en los diversos pronunciamientos transcritos: *“La conversión de una empresa individual consiste **en el aporte a una sociedad que se crea**, de todos los activos y pasivos existentes en dicha empresa individual, la que consecuentemente pone término a sus actividades”*.

La anterior definición contiene la necesidad de que la Conversión se materialice en la constitución de una nueva sociedad. Por su parte, el actual inciso 7° del artículo 69 del Código Tributario, establece en su parte pertinente que *“(…) las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza (...), sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro **en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva (...)**”*, partiendo de la base que la Conversión sólo se produce cuando “se crea” una Sociedad.

De esta manera, actualmente, sólo a una situación que cumpla estrictamente con los elementos con que el SII ha configurado la institución se podrá aplicar las normas del Código Tributario y la LIR (especialmente la reinversión de utilidades) que regulan la Conversión.

Por nuestra parte, no vemos inconveniente o una diferencia esencial o sustantiva para considerar “Conversión” (o entregar todos los efectos tributarios previstos para ésta) al aporte (enajenación) a una sociedad ***que se crea o que ya exista***, de todos los activos y pasivos existentes en dicha empresa individual, la que consecuentemente pone término a sus actividades. En efecto, ni en el origen de la institución, ni en los efectos buscados por el legislador al regularla, observamos un obstáculo para que se otorguen los mismos efectos actuales de la Conversión (especialmente frente a la LIR) a la situación que revisamos (aporte a una sociedad ya existente).

No obstante, para poder contemplar esta opción –en lo que se refiere a la no necesidad de dar término de giro– debería modificarse el inciso 7° del artículo 69 del Código Tributario, con el fin de incorporar específicamente la posibilidad de que el aporte realizado en la conversión se materialice en un aumento de capital en una sociedad ya existente.

En conclusión: actualmente creemos que bajo la fuerza y constancia interpretativa que ha mantenido el SII, sólo es posible considerar a la Conversión –y darle el tratamiento

que para ella prevé el Código Tributario y la LIR— al aporte de todo el activo y pasivo de la empresa individual en el proceso de constitución de una **nueva sociedad**.

Sin embargo, no vislumbramos ninguna razón sustantiva para que no pudiese otorgarse los mismos efectos si se tratara del aporte a una sociedad ya existente; siempre y cuando se contemple dicha alternativa en la norma tributaria. Si se cometiera algún abuso en este caso, la autoridad tributaria tiene herramientas suficientes para combatir sus efectos.

Por otra parte, para el caso de que se prevea aportar los activos (y pasivos) de una Empresa Individual a una sociedad ya existente, con término de giro de la primera, se podría lograr un resultado similar a la Conversión, mediante el siguiente proceso (más largo obviamente): (i) Como primera etapa convertir la Empresa Individual en una sociedad que se crea al efecto (Sociedad Uno), con término de giro de la Empresa Individual. (ii) A continuación, esta nueva Sociedad Uno se fusionaría por absorción (incorporación) con la sociedad pre-existente a la que se desea, en definitiva, aportar los activos /pasivos de la Empresa Individual original. En general, la fusión es neutra desde la perspectiva tributaria, de modo que no debiese generarse efectos tributarios sustantivos con ella, especialmente, un hecho gravado de algún impuesto. Asimismo, las utilidades tributarias reinvertidas en la nueva sociedad en virtud de la conversión serían luego “traspasadas” a la sociedad absorbente, es decir, la que se mantuviera o se incorporase la Sociedad Uno.

Con una nueva definición de “Conversión”, podría evitar esta vía más larga, generándose el mismo resultado.

b. ¿Necesariamente todo el capital de la Nueva Sociedad que se constituye en razón de la conversión, debe ser pagado con los activos aportados por la persona natural titular de la Empresa Unipersonal? ¿Puede quedar capital “por pagar”? Y finalmente, ¿pueden concurrir otros socios o accionistas en la constitución de dicha nueva sociedad?

Según se ha indicado por el SII, podemos resumir que los elementos de la esencia de la Conversión son:

- Aporte **de todo** el activo y pasivo de la Empresa Individual
- A una sociedad de cualquier tipo (incluyendo para estos efectos a las E.I.R.L. dentro del concepto sociedad).
- En el **acto de constitución** de la sociedad.
- Con término de las actividades de la Empresa Individual, pudiendo limitarse el hecho de darse “*aviso de término de giro*”, en el caso de que la nueva sociedad asuma solidariamente con el propietario de la Empresa Individual, la responsabilidad de pagar los impuestos por las rentas pendientes de tributación.

De esta manera, para que estemos frente a una Conversión es esencial que la persona natural aporte todo el activo y pasivo que se encontraba afecto en la Empresa Individual, a la nueva sociedad que se constituye en virtud de dicho aporte. Hecho el aporte, la Empresa Individual termina su existencia como tal. De esta forma, consideramos que NO constituye conversión, el **aporte parcial** de los activos y pasivos existente en la Empresa Individual al momento de la creación de la nueva sociedad.

No obstante, no vemos ningún impedimento a que la misma persona natural (el titular de la Empresa Individual) que aporta todo su activo y pasivo empresarial a la nueva sociedad, se obligue a aportar más bienes en el futuro o los aporte en el mismo acto de constitución de la nueva sociedad (bienes que no estaban afectos a la Empresa Individual), o quede capital dividido en acciones pendientes de suscripción y pago, entre otras cosas.

En el mismo sentido, si la nueva sociedad se forma con la participación de otro u otros socios, nada impide que éstos se obliguen a aportar capital en el futuro. En efecto, lo natural es que a la nueva sociedad que se constituya, concurren otros socios o accionistas para comprometerse a enterar y pagar el capital. Sólo en las sociedades por acciones y en las E.I.R.L. (ambas de relativamente nueva incorporación a nuestro ordenamiento jurídico) es posible que el propietario de la Empresa Individual aportada sea el único socio o accionista. De esta misma forma, nada impide que dos o más Empresarios Individuales se conviertan conjuntamente en la constitución de una nueva sociedad.

En suma, ninguna de estas situaciones atenta contra la definición de Conversión, de sus elementos configurativos o de los propósitos que estimamos previó el legislador al crear la institución.

c. ¿En la Conversión el valor neto del aporte de todos los activos y pasivos, forma parte del capital estatutario de la nueva sociedad?

Según se ha indicado, nos parece que la respuesta es la afirmativa. En efecto, en el proceso de conversión, la persona natural aporta activos y eventualmente pasivos, a la nueva sociedad que se constituye en razón de dicha operación, y por ende, el valor económico que recibe la nueva sociedad como *aporte* es el diferencial entre ambos valores, es decir, el valor neto del aporte. Lo anterior ha sido además ratificado por el SII en el Oficio N° 385 de 2014.

De esta forma, el aporte en el acto de constitución de la nueva sociedad, es un elemento esencial de la Conversión.

En este sentido, consideramos que la única forma en que se pueda dar una transferencia a título de *aporte* de bienes a una nueva sociedad que se constituye, es que esos bienes pasen a formar parte del capital de la nueva sociedad. En caso contrario ¿Podría considerarse que los bienes son jurídicamente “*aportados*” pero no son todos traspasados a la nueva sociedad en virtud de aporte de *capital* a ésta? Entendemos que no, ya que el aporte realizado por la persona natural que aporta los activos (y pasivos) de la Empresa Individual a la nueva sociedad que se constituye en virtud de dicho proceso, como contrapartida necesariamente son recibidos por ésta como *capital*. De esta misma forma lo hemos entendido en la letra d) de la sección III.2 precedente, y también el SII en Oficio N° 2437 de 2021.

En este sentido, si bien hay similitudes, el caso de la Conversión es diferente al de la “*Transformación de Sociedades*”. En esta última institución, sólo hay un cambio de especie o tipo social, con continuidad de la personalidad jurídica de la sociedad transformada. No hay cambio de propiedad de bienes, y por tanto, no hay tampoco aportes. De esta manera, no hay ningún tipo de modificaciones en los valores del capital y utilidades de la empresa.

En el caso de la Conversión, la normativa tributaria reconoce una cierta continuidad entre la Empresa Individual y la nueva sociedad que se crea (especialmente la LIR al considerar que las utilidades tributarias del EI se “entienden reinvertidas”). Sin embargo, es elemento de la esencia la existencia de un cambio de titularidad de los bienes que componían la Empresa Individual; los que pasan a ser de la nueva sociedad, en virtud de un aporte o más bien, enajenación.

Así, consideramos que, desde la perspectiva jurídica, no cabe sino considerar que el valor total (neto) del aporte efectuado a la nueva sociedad, debe ser constitutivo de su capital. No existe ninguna norma expresa que establezca una situación distinta para la Conversión (como sucede en las sociedades que nacen en un proceso de división de sociedades).

Lo anterior nos lleva necesariamente a concluir, que todos los activos recibidos como aporte a la nueva sociedad, deben ser constitutivos del capital de ésta, incluidos aquellos activos que representan las utilidades acumuladas en la Empresa Individual a la fecha de la conversión. De este modo, lógicamente, desde la perspectiva financiera, la nueva sociedad debería partir sólo con capital (y no con utilidades acumuladas en la EI, que es la hipótesis que revisamos).

Ahora bien, la LIR es clara en cuanto a que, en la Conversión las utilidades tributarias existentes en la EI se “*entienden reinvertidas*” en la nueva sociedad. Es decir, sólo tributariamente, seguirán siendo utilidades tributarias pendientes de tributación y no capital.

En efecto, desde la perspectiva tributaria, en la nueva sociedad será necesario mantener registrados los valores indicados en los registros de rentas empresariales existentes en la Empresa Individual a la fecha de la conversión. Si bien financiera y legalmente la nueva sociedad nacerá solo con una cuenta patrimonial, la de capital (sin utilidades), tributariamente, se deberá considerar capital sólo la suma que exceda las utilidades tributarias existentes en la Empresa Individual, es decir, el capital real que existía en la Empresa Individual a la fecha de su conversión. De esta forma, en la determinación del registro RAI en la nueva sociedad, sólo deberá descontarse la suma de capital que inicialmente venía registrada en el Empresario Individual a la fecha de la conversión.

Ahora bien, ¿cuál ha de ser el costo tributario de los derechos o acciones de la nueva sociedad para el Propietario?

Según se ha indicado, el valor neto del aporte de los activos y pasivos realizada por la persona natural en el proceso de conversión, es el capital aportado a la nueva sociedad. De esta forma, el valor de aporte comprende el capital inicial de la EI y también las utilidades que puede haber acumulado hasta antes de la Conversión.

En virtud de ello, hasta este mismo valor debe reconocerse el costo tributario para la persona natural propietaria, en la adquisición de los derechos o acciones de la nueva sociedad que recibe los activos y pasivos del extinto EI.

En ese sentido se pronunció el SII mediante el Oficio N° 2437 de 2021, el indicando que el costo de los bienes incluidos en la EI que se aporta a la nueva sociedad “*ascenderá a su valor libro, incluidas en dicho costo las utilidades que se encontraban pendientes de tributación en la empresa individual*”.

La razón para ello, que compartimos, es que, si “*el costo tributario utilizado en la determinación del mayor valor contemplara solo el capital de la empresa individual, la renta obtenida por esta en la explotación de su giro tributaria dos veces: al formar parte del mayor valor obtenido en el aporte a la constitución de la nueva sociedad y al ser retirado posteriormente de dicha sociedad continuadora.*”

Sin embargo, se puede argumentar que, en otros casos similares, es la propia ley la que se aparta de esta línea de razonamiento.

En efecto, en el caso de las acciones y derechos de una sociedad, el costo tributario se compone (en general) solo su costo de adquisición (sea por aporte o por compra, en general), sin considerar las utilidades existentes en la sociedad.

Y aquí también se puede producir la “doble tributación” que el SII busca evitar en el caso de la Conversión; ya que, al enajenar los derechos o acciones, el precio se fija considerando también la proporción en las utilidades que les corresponde en la sociedad al enajenante, quien ahora deberá tributar por ese mayor valor obtenido en la venta (siempre y cuando, obviamente, las utilidades sociales “incluidas en la enajenación” excedan del valor de aporte o adquisición para él).

No obstante, en el caso de la determinación del costo tributario de las acciones y derechos sociales, existe una norma expresa que resuelve la situación en estos términos, incorporando expresamente un elemento de doble tributación, que parece injusto y asistemático (no obstante su usual ocurrencia en la realidad).

En tanto, en el caso de la Conversión, no existe una norma expresa, y por ende el SII ha emitido una interpretación que resulta coherente con el sistema general de tributación de las rentas establecido en la LIR.

V

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA RELEVANTE

Oficio N° 2948 de 1996: En dicha consulta un particular solicitó al SII aclararse o confirmarse el criterio indicado en Oficio N° 267 de 1994 (contabilización de activos y pasivos en el caso de fusión por incorporación) al caso de la conversión de una Empresa Individual en una sociedad (de cualquier tipo) o en la “*incorporación de los activos y pasivos de un empresario individual a una sociedad ya existente*”. Al respecto el SII indicó que el aporte de bienes a sociedades de cualquier clase, constituye una enajenación en virtud de la acepción amplia que se le atribuye a esta expresión. Ahora bien, continuó indicando que no obstante lo anterior, “*para los efectos de la ley de la renta, se reconocería como valor de aporte o costo tributario respecto del aportante, solo hasta el valor de libro por el cual aparecen registrados en su contabilidad los bienes aportados, cuando se tratase de contribuyentes sujetos a dicha forma de registro, o hasta el costo de adquisición del bien actualizado por la variación del índice de precios al consumidor hasta la fecha del aporte, con el desfase correspondiente, menos la depreciación respectiva, cuando proceda, respecto de contribuyentes no obligados a declarar sus impuestos mediante contabilidad*”. De esta forma el SII indicó que “*si los bienes se aportan a su valor financiero superior a su costo de adquisición, conformado este último por los valores indicados en el número precedente, el mayor valor obtenido constituye un ingreso imponible para*

el aportante al producirse un incremento de patrimonio, conforme al concepto amplio de renta definido en el artículo 2 no. 1 de la ley del ramo, y por lo tanto, afecto a la tributación que establece la ley de la renta, según sea el tipo de bien de que se trate, reconociéndose dicho mayor valor como costo tributario de la inversión en la sociedad receptora". Finalmente indicó que si las operaciones se referían a bienes tasables; éste podría aplicar sus facultades de tasación, siempre y cuando se cumpliesen los requisitos de aplicación de dichas facultades (valor notoriamente superior al valor comercial o "tasación hacia arriba", siempre y cuando el adquirente llevase contabilidad completa²⁰³; o valor notoriamente inferior, según corresponda).

Oficio N° 2948 de 1996: En dicha ocasión el SII se pronunció respecto al caso de una conversión de una empresa individual en una sociedad anónima cerrada con el fin de precisar, cual sería –luego– el costo tributario de las acciones para el aportante (persona natural titular de la Empresa Individual convertida). Al respecto el consultante indicó que *"[el aporte a una sociedad anónima cerrada del patrimonio registrado en la empresa unipersonal –entendiendo por tal la diferencia entre el valor tributario de los activos y pasivos– constituirá el costo tributario de las acciones adquiridas, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 N° 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en caso de enajenación de acciones el costo tributario está dado por el valor de adquisición, debidamente reajustado por la variación del Índice de Precios al Consumidor"*. Para luego solicitar el consultante se precisase que *"[l]a posterior enajenación de las acciones de la sociedad anónima cerrada que efectúe el ocurrente, adquiridas mediante la conversión de la empresa unipersonal, no implicará el retiro de las utilidades tributarias reinvertidas en la sociedad y, por lo tanto, la tributación de este contribuyente, respecto de esta operación de enajenación, estará determinada únicamente por la diferencia que se pueda producir entre el valor de enajenación y el costo tributario de las acciones enajenadas"*. Al respecto el SII indicó que *"la Ley sobre Impuesto a la Renta reconoce –en el caso de los contribuyentes que determinan sus rentas en base a contabilidad– como valor del aporte y por tanto como valor de adquisición de las acciones, el patrimonio o capital propio de la empresa aportante"*²⁰⁴ *definido éste por el artículo 41 N° 1 de la Ley sobre impuesto a la Renta, vale decir, el valor de libros por el cual aparecen registrados en la contabilidad los bienes y obligaciones que se transfieren. En el caso de contribuyentes no obligados a declarar sus impuestos mediante contabilidad, se reconoce como tal el precio de adquisición de los bienes aportados, actualizados por la variación del índice de precios al consumidor hasta la fecha del aporte, con el desfase de un mes que establece la ley"*. Para luego indicar que *"[e]n el evento en que los bienes sean transferidos o aportados en un valor superior al valor libro registrado en la empresa unipersonal (ya sea que el valor de dicho aporte haya sido establecido a precio de mercado o como consecuencia de una tasación efectuada por este Servicio), el costo tributario de las acciones emitidas por la sociedad anónima cerrada, para el aportante, corresponderá al valor a que en definitiva se hayan transferido o aportados tales bienes"*. Ahora respecto a la futura venta de dichas acciones el SII indicó que dicha

²⁰³ En esa época, las facultades de tasación de bienes que se aportasen o enajenación sobre el valor comercial, facultades establecidas en el artículo 17 de la LIR, requerían que el adquirente llevase contabilidad completa.

²⁰⁴ El ennegrecido nos corresponde.

operación “sólo estará afecto a los impuestos que correspondan sobre el mayor valor que se obtenga de dicha enajenación, el cual será equivalente a la diferencia que exista entre el precio de enajenación de las acciones y el costo tributario de las mismas indicado en la letra a) anterior (refiriéndose al valor total del CPT de la Empresa Individual convertida)²⁰⁵, debidamente actualizado hasta la fecha de la cesión de los respectivos títulos”. Cabe señalar que este oficio sigue siendo el criterio actual del SII, según se ha señalado en Oficio N° 2437 de 2021.

Oficio N° 115 de 2013: En el mencionado oficio el SII se refirió al aporte de acciones de una sociedad anónima cerrada realizada por una persona natural, cuyo receptor sería otra sociedad; indicando que podría aplicar sus facultades de tasación al no encontrarse inhibido de ello conforme a la norma de excepción anterior al 01 de noviembre de 2024, contemplada en el anterior artículo 64 del Código Tributario, al ser el aportante una persona natural, que no actúa como un empresario individual obligado a llevar contabilidad. En efecto en dicho oficio el SII señaló que “[l]a disposición legal citada en el párrafo precedente, es una norma que excepciona o limita la facultad de tasación que tiene este Servicio, otorgada en virtud de las normas generales del indicado artículo 64, en los casos que señala, por lo que, conforme a los principios generales de interpretación de la Ley, esta norma de excepción no puede ser interpretada o aplicada por analogía a situaciones no contempladas en ella”. En efecto concluye que no se favorecen de la limitación de las facultades de tasación según “lo dispuesto por el inciso 5°, del artículo 64, del Código Tributario, las personas naturales contribuyentes del Impuesto Global Complementario que aportan sus acciones a una sociedad, toda vez que dicha norma tiene aplicación sólo cuando se trate del aporte que efectúe una empresa individual, una sociedad o un contribuyente del N°1, del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”. Cabe indicar que dicha conclusión ya no puede aplicarse debido a la modificación del artículo 64 del Código Tributario antes expuesta.

Oficio N° 385 de 2014: En dicha consulta se le requirió al SII se refiriese sobre los efectos tributarios de la *transferencia (sic)*²⁰⁶ de un bien raíz que figuraba registrado en la contabilidad de una empresa individual que declaraba sus rentas efectivas en la Primera Categoría, al patrimonio personal del mismo empresario. Al respecto el SII señaló que “el aporte y posterior retiro de un inmueble de una empresa individual, sólo tiene efecto tributario respecto del valor en que se aportó y retiró el citado bien, el cual debe ser equivalente a su valor tributario, y en el evento que dicho retiro sea cubierto con utilidades tributables éste debe ser declarado como tal en el Impuesto Global Complementario por el valor tributario por el cual figura en la contabilidad de su actividad empresarial, conforme a las normas del artículo 14 de la LIR”. Para luego continuar indicando que “para los efectos de su imputación a las utilidades tributables acumuladas en el FUT de la empresa individual, el retiro efectuado se deberá considerar por el valor tributario en el cual se encuentra registrado el bien raíz en

²⁰⁵ El paréntesis nos corresponde.

²⁰⁶ Entendemos que el concepto está mal empleado, al no haber enajenación o tradición en dicha operación, que consiste únicamente en la desafectación de un bien de la contabilidad del Empresario Individual.

su contabilidad. Este valor obedece al de adquisición o aporte, según corresponda, debidamente reajustado en la forma establecida en el N° 2, del artículo 41 de la LIR, menos el valor de la depreciación acumulada que correspondiera al bien respectivo, todo ello, según sus valores al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe el retiro". Con todo interesante resulta el análisis al respecto de la situación en la que el "retiro" o más bien la desafectación del inmueble, involucrase además la exclusión de la deuda bancaria relacionada con dicho bien desde la contabilidad de la empresa individual. Al respecto el SII señaló que en ese caso *"el monto total del retiro efectivo corresponderá al valor tributario del activo según lo indicado anteriormente, menos el monto de la obligación respectiva, según el valor del saldo de capital insoluto de la misma, a la fecha en que la exclusión de tal deuda se produzca"*.

Oficio N° 2107 de 2017: En dicha consulta se solicitó al SII confirmarse si la exención de impuesto de primera categoría establecida en el artículo 39 N° 3²⁰⁷ de la LIR, es aplicable a un empresario individual para todos los efectos tributarios, respecto a un contribuyente que tributaba en base a renta efectiva mediante contabilidad completa y recibía rentas de arrendamiento de inmuebles no agrícolas. El SII confirmó la aplicación de dicha exención para los Empresarios Unipersonales o Individuales al indica que *"[d]e acuerdo a la norma señalada, para efectos de la aplicación de la exención del Impuesto de Primera Categoría, sólo basta que el contribuyente sea persona natural, sin que sea necesario distinguir la forma en que determina su renta efectiva, sea mediante contabilidad completa o según contrato, de acuerdo al N° 1, del artículo 20 de la LIR"*. Con todo y no obstante lo anterior, el SII indicó que *"la exención en referencia, en nada cambia que el empresario individual continúe siendo calificado como un contribuyente del Impuesto de Primera Categoría que determina su renta efectiva mediante contabilidad completa, sino que simplemente se encuentra exento de dicho tributo"* y que por ende *"a los empresarios individuales que se encuentren en la situación descrita les serán aplicables todas las disposiciones que afecten o benefician a cualquier contribuyente obligado a determinar su renta efectiva en la Primera Categoría, según contabilidad completa"*. Al respecto adelantamos que no compartimos dicha interpretación, ya que para ser contribuyente de un impuesto; la ley requiere que realice actividades efectivamente afectas con el mencionado tributo. A su vez, cabe indicar que dicho oficio fue dictado antes de la publicación de la ley N° 21.210 de 2020, en donde se precisó la aplicación del ingreso no renta de las 8.000 UF para las personas naturales que no tuviesen asignado el inmueble en su contabilidad; de allí a que dicho oficio, en base a la ley vigente en dicha fecha concluía (erróneamente) *"esta afirmación tiene especial relevancia al momento de establecer el tratamiento tributario del mayor valor en la enajenación de los bienes raíces, oportunidad en que serán plenamente aplicables las disposiciones del inciso tercero del N° 8, del artículo 17 de la LIR, que prescribe que cuando dichas operaciones sean realizadas por contribuyentes que determinen el Impuesto de Primera Categoría sobre renta efectiva, el total del mayor valor constituirá renta, gravándose conforme a las reglas del Título II, con los*

²⁰⁷ Cabe mencionar que las leyes Ley N° 20.780 de 2014 y la Ley N° 20.899 de 2020; establecieron modificaciones a dicho numeral.

impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre la base de la renta percibida o devengada”.

Oficio N° 528 de 2018: En dicha ocasión se le solicitó al SII aclararse si un empresario individual acogido al régimen de la letra a), del artículo 14 de la LIR, puede aplicar la tributación de la letra b), del n°8, del artículo 17 de la LIR (ingreso no renta respecto a la utilidad obtenida en la venta de inmuebles con tope 8000 UF), en la enajenación de un inmueble de uso personal. Al respecto el SII señaló que *“la Circular N°44 de 2016 señala que un contribuyente determina IDPC sobre rentas efectivas cuando tiene un giro comercial, industrial o desarrolla alguna actividad de la Primera Categoría clasificada en el artículo 20 de la LIR, acogido al régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR; o bajo el régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley; o bien desarrolla una actividad gravada con IDPC (no exenta) estando comprendido en el N°1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR”*. Al respecto desde ya indicamos que esta parte es contradictoria con lo indicado en el Oficio N° 2107 de 2017, en donde indicaba que en un Empresario Individual que solo obtuviese rentas exentas del IDPC seguía siendo contribuyente de dicho impuesto. Tal así es la contradicción que luego el SII continúa en esta oficio indicando que *“el N°1, del artículo 41 de la LIR, que regula la corrección monetaria del capital propio y de los activos y pasivos que deben practicar los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas demostradas mediante un balance general, señala que aquellos contribuyentes que sean personas naturales deben excluir de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en la Primera Categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa”*. Resulta extraño dicha contradicción considerando, como se ha indicado, que fue necesaria la dictación de la ley N° 21.210 del año 2020 para aclarar el mencionado punto; en especial considerando que el SII termina concluyendo que *“un inmueble de uso personal destinado a la vivienda familiar, que no forma parte del giro, actividades o negociaciones de la empresa individual afecta al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, debe excluirse de la contabilidad de ésta, integrando el patrimonio personal del empresario individual”*, y que en virtud de dicha exclusión de la contabilidad, el mayor valor obtenido en su enajenación, se encontraría amparado de la franquicia tributaria de ingreso no renta con el tope de las UF 8000 que contempla la letra b) del artículo 17 de la LIR.

Oficio N° 404 de 2019: En dicho oficio el SII confirmó los criterios de los Oficios N°s. 3492 de 2000 y 385 de 2014, en el sentido que empresario individual que retira bien inmueble de su contabilidad, sólo genera efecto tributario respecto del valor en que se aportó y retiró el bien, el cual debe ser equivalente a su valor tributario; y que dicho retiro deberá imputarse a los registros y de la forma que señala el artículo 14 de la LIR con el fin de determinar si formará parte, en este caso, de la Renta Bruta Global del IGC de la persona natural. Ahora bien, el SII agrega que *“el aporte como el retiro del inmueble en el presente caso, no constituyen enajenación, toda vez que el EI no es una persona jurídica, no produciéndose la necesaria tradición que antecede la transferencia del dominio”*. En virtud de lo anterior se derivan dos consecuencias inmediatas relevantes: (i) La primera, mencionada además en el oficio aludido, el que la fecha de adquisición del inmueble sería aquella en que la persona natural lo adquirió, no alterando dicha circunstancia su aporte y retiro a la EI. (ii) La segunda

que no se menciona en dicho oficio, que el aporte o retiro del inmueble NO es tasable al no configurar una “enajenación”.

Oficio N° 1377 de 2019: En dicho oficio se le solicitó al SII aclarar los efectos tributarios de la venta de bienes raíces no agrícolas y de los dividendos de acciones de sociedades anónimas extranjeras, pertenecientes a un empresario individual, cuando mantiene estos bienes en su patrimonio personal, es decir, **no asignado o contabilizado en el EI**. De esta forma el SII concluye que sí es aplicable el régimen especial de tributación contenido en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, el cual contempla un ingreso no constitutivo de renta hasta un máximo de 8.000 UF (siempre y cuando se cumplan los otros requisitos de dicha norma). De esta forma *“solo en aquellos casos en que la persona natural ha asignado el inmueble a su empresa individual y, por tanto, dicho inmueble se encuentre formando parte de la contabilidad de la referida empresa individual, no podrá acogerse a la tributación prevista en la norma citada, por aplicación de la exclusión efectuada por el inciso tercero, del N°8 del artículo 17 de la LIR”*. Bajo las mismas razones concluye que *“[l]as rentas correspondientes a dividendos pagados por dichas sociedades, percibidos por el contribuyente que indica, cuyas acciones están en su patrimonio personal y no en el de la empresa individual, están afectos a IDPC y a IGC”*.

Oficio N° 1590 de 2019: En dicho oficio el SII se refirió al tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces no agrícolas, efectuada por un empresario individual acogido al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Es relevante este oficio ya que el contribuyente pidió aclarar la evidente contradicción entre el Oficio N° 2.107 de 2017 que establece que un empresario individual que únicamente obtiene rentas efectivas del arrendamiento de bienes raíces no agrícolas demostradas mediante contabilidad completa, **constituye un contribuyente que determina IDPC sobre rentas efectivas**, a pesar de beneficiarse de la exención de dicho gravamen en virtud del N°3, del artículo 39 de la LIR; en contraposición con la Circular N°44 de 2016, según la cual un contribuyente que sólo obtiene rentas exentas de IDPC no determinaría IDPC, y por ende no sería contribuyente de dicho tributo. Lamentablemente el SII concluye nuevamente (y de forma errónea en nuestra opinión) que *“un contribuyente que ha asignado un inmueble a su empresa individual incluyéndolo en la contabilidad de la referida empresa individual acogida al régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, o al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, siempre determinará IDPC sobre renta efectiva”*, no obstante, quede amparado en la exención del IDPC que establece el N°3, del artículo 39 de la LIR. Por ende termina concluyendo que *“[l]a renta obtenida en la enajenación de los bienes raíces indicados, adquiridos a partir del 1° de enero de 2004, o de derechos o cuotas sobre dichos bienes poseídos en comunidad, que obtengan contribuyentes que determinen IDPC sobre renta efectiva, de acuerdo a lo indicado en el inciso tercero, del N°8, del artículo 17 de la LIR y en la Circular N°44 de 2016, no se rige por lo dispuesto en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, clasificándose como rentas del N°5, del artículo 20 de la LIR y gravándose con IDPC e IGC o IA, según corresponda, sobre la base de la renta percibida o devengada, de acuerdo al régimen de tributación al que se encuentre sujeto”*.

Oficio N° 1688 de 2019: En esta oportunidad se le solicitó al SII aclararse si un empresario individual podría aplicar el régimen de tributación contenido en la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, a la enajenación de un inmueble que fue adquirido con posterioridad a la iniciación de actividades afectas a IDPC, y que, por ende, integra su patrimonio personal. Al respecto el SII señaló que *“el N° 1, del artículo 41 de la LIR, que regula la corrección monetaria del capital propio y de los activos y pasivos que deben practicar los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas demostradas mediante un balance general, señala que aquellos contribuyentes que sean personas naturales deben excluir de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en la Primera Categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa”*. De esta forma concluye su análisis señalando que (al igual que en el caso del Oficio N° 1025 de 2019) *“solo en aquellos casos en que la persona natural ha asignado el inmueble a su empresa individual y por tanto, dicho inmueble se encuentre formando parte de la contabilidad de la referida empresa individual, no podrá acogerse a la tributación prevista en la norma citada, por aplicación de la exclusión efectuada por el inciso tercero del N°8 del artículo 17 de la LIR”*.

Oficio N° 241 de 2020 (en idénticos términos también en Oficio N° 1483 de 2020): En dicho oficio el SII se refirió sobre la aplicación del tratamiento dispuesto en el inciso final, del numeral XVI, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, de 2014, a la enajenación de un terreno agrícola retirado de la contabilidad de la empresa individual (adquirido en el año 1978 o 1984, no se precisa, al ser originalmente 2 inmuebles) y de instalaciones, construcciones y maquinarias que se mantuvieron **registradas en la contabilidad de dicha empresa individual**. Cabe indicar que numeral antes indicado señala que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos antes del 1° de enero de 2004 y efectuada por los contribuyentes señalados en el inciso primero de dicha norma, esto es, por personas naturales que no sean contribuyentes de IDPC que declaren su renta efectiva, se sujetará a las disposiciones de la LIR según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014; es decir, cumpliendo con los requisitos de la LIR vigente en esa época, podrá tratar como ingreso no renta, toda la utilidad obtenida en la venta de inmuebles, sin tope alguno. El SII concluye que el terreno excluido efectivamente le aplica el inciso final, del numeral XVI, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, de 2014; pero que la renta derivada de la enajenación de las instalaciones construcciones y maquinarias registradas en la contabilidad de la empresa individual, por un valor aparte del valor de enajenación del inmueble, quedarían afecta al régimen general de tributación de la LIR con IDPC e IGC o IA, según corresponda.

Oficio N° 2856 de 2020 (en similares términos Oficio N° 976 de 2021): En dicho oficio se solicitó al SII aclararse si el aporte que realizarían Empresarios Unipersonales de derechos en sociedades de personas, cuyo receptor serían sociedades que se constituirían en virtud de dicha operación, sería tributable al haber sido obtenidos dichos derechos sociales con

reinversiones, las que vigentes hasta el 2016²⁰⁸, permitían suspender la tributación con los impuestos finales. Al respecto el SII indicó que *“la asignación de derechos sociales adquiridos con reinversión, al giro de una empresa individual, al no importar una enajenación de estos, no se considera como un retiro tributable para el socio. Sin embargo, dicha tributación final sí se verificará, tratándose de las reinversiones realizadas a partir del 1° de enero de 2015, al aportar los derechos sociales a las sociedades de inversión respectivas, aun cuando estos derechos se encuentren asignados previamente en la empresa individual del socio”*.

Oficio N° 522 de 2021: En este Oficio el SII se refirió nuevamente a la situación de un Empresario Individual que obtiene rentas de arrendamiento de inmuebles no agrícolas asignados en su contabilidad. No obstante, los pronunciamientos anteriores, acá el SII cambió su criterio indicando ahora que *“conforme al N° 3 del artículo 39 de la LIR, las rentas efectivas de este tipo de inmuebles, obtenidas por personas naturales, se eximen del IDPC”*. Pero que *“[s]in embargo, se debe hacer presente que, conforme a las instrucciones contenidas en la Circular N° 39 de 2016, la exención opera respecto de las personas naturales afectas a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, de manera que una empresa individual no se encuentra exenta de IDPC por las rentas efectivas que obtenga de bienes raíces no agrícolas. Lo anterior, porque la LIR reconoce una especie de separación patrimonial entre los bienes que el empresario individual tiene a título personal y los bienes que tiene asignados en su empresa”*.

Oficio N° 1475 de 2021 (cambio de criterio conforme al Oficio 522 de 2021; respecto de exención de IDPC indicada en el N° 3 del artículo 39 de la LIR, para los Empresarios Individuales o Unipersonales): El SII se refirió a la situación de un Empresario Individual que obtiene rentas de arrendamiento de inmuebles no agrícolas asignados en su contabilidad, indicando que *“el N° 3 del artículo 39 de la LIR establece que las rentas de arrendamiento de bienes raíces no agrícolas obtenidas por personas naturales se encuentran exentas del impuesto de primera categoría (IDPC). Por tanto, dichas rentas sólo deberán gravarse [sic] con los impuestos finales. Con todo, conforme al criterio vigente a contar el ejercicio comercial 2021, esta exención opera únicamente respecto de contribuyentes afectos a los impuestos finales de manera que si el inmueble no agrícola fue asignado a una empresa individual no procede la exención al IDPC en cuestión”*.

Oficio N° 2437 de 2021: En este oficio el SII se refirió al costo tributario a considerar en la determinación del mayor valor que se produce al efectuar la conversión de una empresa individual en una sociedad por acciones y su tributación; solicitando además aclarar cuál es el costo tributario de las acciones en la nueva sociedad (la que nace del proceso de conversión). El caso en análisis se refería a un Empresario Individual en

²⁰⁸ Hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780, el artículo 14, letra A), N° 1, letra c), de la LIR, permitía suspender los impuestos finales que afectasen a los retiros de utilidades o distribución de dividendos, en tanto fueren invertidos como capital en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II de la LIR, en la forma y plazo que dicha norma establecía.

dónde éste aportaba todo el patrimonio existente en él a una nueva sociedad que se creaba en razón de dicho proceso, constituyendo, por ende, una enajenación de dicho patrimonio. Se indicaba además que la conversión implica un término de giro de la empresa individual, incorporándose a la continuadora las cantidades que existan y estaban anotadas en los registros RAI, DDAN, REX y SAC, sin afectarse —por ello— con impuestos finales. El consultante además señalaba, que el *valor del aporte* del patrimonio es superior al *valor tributario de los bienes* que lo conforman, señalándose que no habría jurisprudencia administrativa que se pronuncie respecto de su tributación. En efecto el Empresario Individual empezó actividades con activos por \$10, generando luego rentas por \$50, y por ende ahora el valor tributario del patrimonio aportado sería de \$60, pero su valor de mercado será de \$100. Se pedía aclaración de estos temas en razón del Oficio N° 1728 de 2009 del SII, en dónde dicho organismo habría interpretado que el costo tributario de las acciones que se adquieren en la nueva sociedad corresponde al valor al que se hayan transferido o aportado los bienes en la conversión. Al respecto el SII indicó que *“el valor de los bienes aportados será el asignado libremente por las partes en la escritura de constitución de la nueva sociedad. A su turno, el costo de los bienes que se encontraban en la empresa individual ascenderá a su valor libro, incluidas en dicho costo las utilidades que se encontraban pendientes de tributación en la empresa individual”*. Lo anterior en base a que según el SII *“si el costo tributario utilizado en la determinación del mayor valor contemplara solo el capital de la empresa individual, la renta obtenida por esta en la explotación de su giro tributaria dos veces: al formar parte del mayor valor obtenido en el aporte a la constitución de la nueva sociedad y al ser retirado posteriormente de dicha sociedad continuadora”*. De esta forma y en base al análisis anterior se resumen dos importantes conclusiones: (i) El costo tributario en las acciones de la sociedad que nace del proceso de conversión será igual al total del valor de los activos (incluido el valor de las utilidades acumuladas), es decir, en base a este ejemplo, \$60. (ii) Si los activos se aportan a valor comercial, que según el ejemplo asciende a \$100, al diferir éste del valor libros (\$60), se generará un mayor valor ascendente en este ejemplo a \$40, el que quedaría afecto a IDPC e IGC. Dicho IDPC podría ser usado cómo crédito contra el IGC por la persona natural. Ese impuesto/crédito NO se reinvierte a la empresa que nace de la conversión, ya que se genera por la persona natural, quien es quien realice el aporte.

Oficio N° 52 de 2022: En este oficio se solicitó al SII confirmarse la vigencia del criterio contenido en el Oficio N° 1025 de 2019, en el sentido que la enajenación de un inmueble habitacional que forma parte de su patrimonio como persona natural, no incluido en la contabilidad de la empresa, se somete a la tributación establecida en la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR. Al respecto el SII indicó que *“las enajenaciones efectuadas por empresarios individuales de bienes raíces que no estén o no deban incorporarse al giro de la empresa, esto es que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividades o negocios de la empresa, se sujetan a las disposiciones establecidas en la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, lo cual debe ser verificado en las respectivas instancias de fiscalización”*.

Oficio N° 2231 de 2022: En este Oficio el SII concluye correctamente que *“la empresa individual no constituye una persona distinta de su titular, de suerte que la empresa individual y la persona natural son la misma persona y comparten rol único tributario, no es posible que el empresario individual arriende un bien raíz a sí mismo, como persona natural”*.

Oficio N° 228 de 2023: Al respecto en este Oficio el SII se refirió a la posibilidad de que la participación en una sociedad de profesionales sea asignada a la contabilidad del empresario individual. Al respecto el SII indicó que *“[l]as instrucciones de este Servicio admiten que una sociedad de profesionales pueda estar compuesta por personas naturales u otras sociedades de profesionales, siempre que estas últimas cumplan los mismos requisitos que las personas jurídicas que integran, entre ellos, que los servicios profesionales sean prestados “por intermedio de” todos sus socios. (...) De esta manera, el ejercicio de una profesión no es compatible con la calidad de empresario individual, aun cuando la persona natural y el empresario individual sean la misma persona, de suerte que los derechos sociales que la persona natural detenta sobre la sociedad de profesionales no pueden ser asignados a su empresa individual, pues las rentas de la sociedad estrictamente ya no provendrían del ejercicio de la profesión del socio – esto es, no serían rentas de la segunda categoría–, sino que provendrían de los activos incorporados al giro de la empresa individual, calificadas como rentas del capital, incumpliendo los requisitos para ser considerada una sociedad de profesionales”*.

CONCLUSIONES

Según se ha indicado, lamentablemente el concepto de “conversión” y su tratamiento (no obstante, la importancia de la institución para un gran universo de contribuyentes) se encuentra vagamente regulada en las leyes tributarias, teniendo mayor importancia la jurisprudencia administrativa del SII, la que le ha dado contenido a la institución. Lo anterior –en nuestro entendimiento– es grave, considerando la importancia del proceso para miles de contribuyentes, quienes, en una etapa temprana de su vida como empresarios, comienzan a tributar en una actividad afecta al Impuesto de Primera Categoría, con su RUT como persona natural. En efecto, la tributación como Empresario Unipersonal o Individual no es sólo una característica de miles de contribuyentes que inician actividades como empresa pero que aún no quieren o pueden formalizarse como *sociedad*, sino que una hipótesis muy presente en algunas partes del país, o en algunos rubros específicos, como la actividad de agricultura, en donde muchos contribuyentes son Empresarios Unipersonales. Lo anterior sin considerar además que el Empresario Individual es una institución casi tan antigua como las primeras leyes a la renta.

No obstante lo anterior y a la importancia de la institución del Empresario Individual y de la conversión, el tratamiento y los conceptos han sido dotados esencialmente de contenido vía administrativa, en virtud de diversa jurisprudencia del SII.

En virtud de ello, es esencial que los conceptos y su tratamiento tributario estén incorporados al menos en la legislación tributaria, permitiendo otorgar mayor certeza jurídica a los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

- 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).
- MASSONE PARODI, PEDRO. 2013, “Principios de Derecho Tributario”, Santiago, Legal Publishing, Pág. 724.
- CARRIZO ANRIQUEZ, VALESKA. “Situación del Empresario Individual Ante la Norma General Antielusiva”, Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Postgrado de Economía y Negocios Universidad de Chile.
- IBACETA RIVER, H. “*La Conversión y sus Efectos Tributarios*”, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.
- FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO. “Tributación en la Reorganizaciones Empresariales”.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 3690 de 1992.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 4806 de 1993.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1994 de 1994.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°17 de 1995.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2279 de 1995.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2.948 de 1996.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2924 de 1997.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 676 de 2000.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2803 de 2007.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 395 de 2010.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 549 de 2010.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 115 de 2013.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 385 de 2014.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1699 de 2016.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 49 de 2016.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2107 de 2017.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 528 de 2018.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 404 de 2019.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1377 de 2019.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1590 de 2019.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1688 de 2019.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 241 de 2020.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2856 de 2020.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 522 de 2021.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1475 de 2021.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2437 de 2021.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2572 de 2021.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 3024 de 2021.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 52 de 2022.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 632 de 2022.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2231 de 2022.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 228 de 2023.

Servicio de Impuestos Internos, “Diccionario Básico Tributario Contable”.

II

Notas de Actualidad

REPORTE DE ENTIDADES FINANCIERAS SOBRE TRANSFERENCIAS BANCARIAS (ART. 85 TER DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)

En el Diario Oficial de 24 de octubre de 2024 se publicó la Ley N° 21.713, que asegura el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal (en adelante, la “Ley”), que modificó un conjunto de normas del Código Tributario, entre ellas, agregó un nuevo artículo 85 ter, que establece una obligación para que las entidades financieras entreguen al Servicio de Impuestos Internos información relevante que permita detectar operaciones de comercio informal o la comisión de delitos tributarios.

Esta modificación generó algo de ruido, al entender algunos contribuyentes que por el mero de hecho de recibir más de 50 transferencia en una misma cuenta de personas distintas en un mes, o más de 100 en 6 meses, se les fiscalizaría automáticamente. Por ello, se decía que las rifas o los apoderados tesoreros de curso, por ejemplo, serían sujetos de fiscalización. El Servicio aclaró²⁰⁹ en términos generales que el objeto de la norma y, por tanto, la fiscalización, sólo será para aquellos que venden productos o prestan servicios de manera informal o que iniciaron actividades ante el SII para vender productos o servicios, pero que no están cumpliendo en forma correcta con sus obligaciones tributarias.

Por su parte, el Servicio dictó instrucciones sobre la materia a través de la Circular N° 2 de 2025 (en adelante, la “Circular”), por lo que a continuación revisaremos algunos de sus aspectos más relevantes tanto de la ley como de dichas instrucciones.

1. REPORTE SOBRE ABONOS RECIBIDOS EN CUENTA

De acuerdo con el inciso primero del artículo 85 ter del CT, las entidades financieras indicadas en la letra a) del artículo 85 bis del CT deberán proporcionar al Servicio información de la cantidad de abonos que reciban titulares que sean personas naturales o jurídicas o patrimonios de afectación, con domicilio o residencia en Chile o que se hayan

²⁰⁹ Servicio de Impuestos Internos, “SII informa la estrategia de fiscalización que aplicará a partir de la información que reciba sobre más de 50 transferencias bancarias”. Más información en el siguiente link: <https://www.sii.cl/noticias/2024/071124noti01smn.htm>

constituido o establecido en el país, cuando se cumplan ciertos requisitos que la propia norma establece.

En caso de tener que reportar, la entidad financiera solo deberá limitarse a informar el “monto agregado” de los abonos, sin incluir ningún tipo de información respecto de las personas o entidades que realizaron los abonos.

Además, las entidades financieras deben reportar los abonos que reciban los “titulares” de las cuentas, independientemente de la naturaleza del titular, esto es, sin considerar, por ejemplo, si se trata de una persona –natural o jurídica– o de una entidad; si la persona o entidad tiene o no fines de lucro; o, entre otros atributos, si la persona o entidad tiene o no inicio de actividades.

2. SUJETOS OBLIGADOS A REPORTAR: ENTIDADES FINANCIERAS

Los bancos sujetos a la fiscalización y supervisión de la Comisión para el Mercado Financiero.

- Las cooperativas de ahorro y crédito sujetas a la fiscalización y supervisión de la CMF.
- Las cooperativas de ahorro y crédito fiscalizadas por el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo.
- Las compañías de seguro.
- Las entidades privadas de depósito y custodia de valores.

3. CASOS EN QUE LAS ENTIDADES FINANCIERAS DEBEN REPORTAR

Conforme los números 1 y 2 del inciso primero del artículo 85 ter del CT, las entidades financieras deben reportar los abonos que reciban los titulares señalados más adelante, cuando se cumplan los requisitos copulativos que se indican a continuación:

- a. Dentro de un mismo día, semana o mes, se produzcan más de 50 abonos en sus cuentas bancarias, provenientes de 50 o más personas o entidades diferentes, o que dentro de un semestre presenten al menos 100 abonos de 100 personas o entidades diferentes.
 - i. No se considerarán para el cómputo de la cantidad de abonos los siguientes:
 - ii. Los abonos realizados por el titular entre sus diferentes cuentas, tanto en la misma entidad como en otras.
 - iii. Los abonos realizados por las entidades financieras a las cuentas del titular por concepto de reversos de operaciones comerciales, abonos por devoluciones de impuestos, tasas o gravámenes, abonos ordenados por tribunales, abonos de montos de créditos o préstamos solicitados por el titular, abonos por pago de seguros o devolución de primas de seguros, rescate de cuotas de fondos, entre otros.
- b. Los titulares no se encuentren dentro de aquellos que deben ser reportados por aplicación de la letra c) del artículo 85 bis del mismo año calendario.

4. CASOS EN QUE EL SERVICIO PUEDE SOLICITAR LA ENTREGA DE INFORMACIÓN

Conforme al inciso cuarto del artículo 85 ter del CT, en caso de que el Servicio cuente con información que le permita presumir que un contribuyente esté sub declarando sus ingresos o realizando otro tipo de ilícito tributario, podrá solicitar que las entidades financieras le entreguen información sobre la cantidad de abonos recibidos dentro de un mismo día, semana o mes, respecto de las cuentas en que dicho contribuyente sea titular, identificando dichas cuentas. La información deberá contener el monto agregado de los abonos.

5. CONTENIDO DEL REPORTE

De acuerdo con el inciso segundo del artículo 85 ter del CT, el reporte que las entidades financieras deben presentar ante el Servicio de Impuestos Internos debe contener la siguiente información:

- a. Aquella que permita identificar al titular de la cuenta, incluyendo su rol único tributario. Es decir, el reporte debe identificar a las personas naturales, jurídicas o patrimonios de afectación con domicilio o residencia en Chile o que se hayan constituido o establecido en el país que sean titulares de las cuentas a reportar, incluyendo la mención de su rol único tributario.
- b. La identificación de la cuenta, la cantidad de abonos que se han producido por parte de personas o entidades diferentes dentro de los períodos indicado en la norma y si la cantidad de abonos descrita en dicho número se ha superado en más de un período. Entre las cuentas a reportar se encuentran las cuentas corrientes bancarias, a la vista, ahorro en general, bipersonales, en moneda extranjera, etc.
- c. El monto agregado de los abonos, pero no incluirá la información respecto de las personas o entidades que realizaron los abonos.

6. OPORTUNIDAD EN QUE LA ENTIDAD FINANCIERA DEBE REPORTAR Y PROCEDIMIENTO

De acuerdo con el inciso tercero del artículo 85 ter del CT, la información deberá ser remitida al Servicio de manera semestral dentro de los meses de julio y enero de cada año, respecto del semestre inmediatamente anterior.

Además, se establecen sanciones para la no entrega oportuna de la información solicitada.

III

Jurisprudencia Judicial y Administrativa

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

“INVERSIONES K LIMITADA con SII DIRECCION DE GRANDES CONTRIBUYENTES - (LTE) VUELVE A TABLA”

ROL 103-2023, ICA Santiago, 04/12/2023

Materia: Fecha inicio de actividades – Cumplimiento requisitos de entrada régimen tributario.

La ICA de Santiago confirmó la sentencia dictada por el 3° TTA que rechazó el reclamo interpuesto por el contribuyente contra las liquidaciones de impuestos emitidas por el SII.

Señala la ICA que, lo medular del asunto consistía en determinar si el contribuyente cumplía, al momento de presentar declaración de inicio de actividades, con los requisitos para acogerse al régimen del art. 14 bis de la LIR, vigente al 31.12.2008, saber cuándo, efectivamente, inició actividades y cuál era su capital propio, ya que después de la fecha de constitución y entero del capital, pero el mismo día del inicio de actividades informado, se produjo una fusión que le significó un aumento de capital más allá del límite que imponía la norma, aumento que constituye una actividad de su giro de inversiones, y que implicó, luego de su venta, cuatro días después, una ganancia imponible.

El apelante funda su recurso en que el inicio de actividades se produjo el 20.11.2008, misma fecha informada al SII, coincidente con la constitución de la sociedad por escritura pública, sin embargo, dispone la sentencia que el contribuyente confunde actuaciones propias del perfeccionamiento de la persona jurídica en cuanto a su existencia y operatividad, con la realización de actividades propiamente tales, las cuales, solo alcanzan dicha característica el 26.12.2008.

La ICA, realiza un análisis del art. 14 bis de la LIR, en lo relativo a las 200 UTM de límite de capital propio inicial, en relación con el art. 68 del CT y la obligación de dar aviso de inicio de actividades, norma que dispone que, se entenderá que inician actividades cuando se efectúe cualquier acto u operación que constituya elemento necesario para la determinación de los impuestos periódicos que afecten a la actividad que desarrollará o que generen los referidos impuestos.

Que, en la especie, se trata de una sociedad en comandita por acciones que tiene como objeto la inversión en capitales mobiliarios, cobrando relevancia lo dispuesto en la Circular 31 de 2007 del SII, que impartió instrucciones acerca de cómo cumplir con las obligaciones de inscripción en el registro del rol único tributario y dar inicio de actividades, que hacen evidente que deben existir actos propios de su giro o negocio, es decir, en el caso, actos de comercio, para el inicio de actividades.

La ICA concluye de esta forma que, el reclamante no se encontraba en la hipótesis del entonces art. 14 bis de la LIR, que le permitiera el uso del beneficio del régimen preferencial, estando ajustada a los hechos materiales de la causa la liquidación efectuada por el SII, atendido que el capital inicial solo tuvo como efecto real adscribir a la sociedad a un régimen de excepción que no le correspondía.

A la fecha de redacción del presente resumen, la causa se encuentra impugnada a la espera de resolución del recurso de casación.

“LOTERIA DE CONCEPCION con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS VIII DR CONCEPCION”

ROL 15.404-2018, ECS, 12/12/2023

Materia: Calidad de contribuyente – Exención de impuestos – Vulneración de derechos.

La Excma. CS rechaza el recurso de casación en el fondo deducido por el contribuyente en contra de la sentencia del tribunal de alzada que confirmó la sentencia de primera instancia que rechazó el reclamo por vulneración de derechos interpuesto.

El recurrente expone que la sentencia que impugna, al asumir que Lotería de Concepción está exenta de Impuesto a la Renta, implica considerarlo como un contribuyente, lo cual sería una contradicción lógica debido a que carece de personalidad jurídica y de patrimonio propio. Expone que los sentenciadores tuvieron por acreditado que carece de patrimonio y, aun así, se la declara exenta del Impuesto a la Renta, en circunstancias que corresponde a un ente que carece del referido atributo de la personalidad, no siendo por tanto un contribuyente del Impuesto a la Renta, por lo que no puede estar exento del mismo.

Agrega que, Lotería de Concepción no es un sujeto de derecho, por lo que no puede tener obligaciones, adquirir derechos, percibir ingresos por venta de boletas ni menos puede deducir gastos, lo que evidencia que Lotería de Concepción no es contribuyente del Impuesto a la Renta, razón por la cual solicita invalidar la sentencia.

Señala la Excma. CS que, para una acetada decisión del asunto es necesario tener en consideración que la problemática a resolver dice relación con determinar si el acto impugnado, Notificación de fecha 10.08.2027, implica una vulneración de derechos.

Los hechos asentados por los sentenciadores de grado son los siguientes: i) Lotería de Concepción es una repartición de la Corporación Universidad de Concepción, sin personalidad jurídica propia pero con RUT; ii) La Ley N°18.568 autorizó a Universidad de Concepción a mantener, realizar y administrar un sistema de sorteos de lotería; iii) El régimen tributario aplicable se encuentra regulado en los arts. 5, 9 y 10 de la Ley señalada, de manera que la emisión y venta de los boletos y premios que contemple cada sorteo solo están gravados con el impuesto establecido en el art. 2 de la Ley N°18.110, estando exenta de todo otro impuesto, contribución o gravamen, sean fiscales o municipales. Asimismo, el fallo de primer grado concluyó que del texto de la notificación no se advierte que el SII haya exigido además de la presentación de la declaración jurada de sus rentas, afectar estas últimas con IDPC, única forma en que dicha repartición pública podría haber desconocido

efectivamente las exenciones que benefician a la contribuyente. En dicho sentido, indica la Excm. CS que, las exenciones de impuesto no confieren inmunidad a los contribuyentes a quienes favorecen frente al ejercicio de las facultades fiscalizadoras que ostente el SII, por lo que no se han desconocido las exenciones invocadas, limitándose por ende a ejercer sus facultades fiscalizadoras, por lo solo cabe concluir que su actuación no es ningún modo arbitraria ni ilegal razón por la cual tampoco podría existir vulneración de las garantías invocadas, circunstancias todas que autorizan su rechazo.

Señala que la calidad de contribuyente no se adquiere por el hecho de tener personalidad jurídica o patrimonio propio, sino que deriva del hecho de causar y/o el deber de retener impuestos, en razón de las actividades que se desarrolla. En tal sentido, Lotería de Concepción por la emisión y venta de los boletos y premios que contemple cada sorteo solo está gravada con el impuesto establecido en el art. 2 de la Ley N°18.110 estando exenta de todo otro impuesto, contribución o gravamen, sean fiscales o municipales, de forma tal que queda afecta a la calidad de contribuyente. En el mismo sentido, el artículo 65 de la LIR establece la obligación de los contribuyentes de presentar una declaración jurada de sus rentas, exceptuando de tal obligación a ciertos contribuyentes, entre los cuales no se encuentra la reclamante.

En conclusión, la calidad de contribuyente es una situación de hecho, que fue asentada por los sentenciadores del fondo conforme al mérito de los antecedentes aportados y de la legislación aplicable al caso, no evidenciándose los supuestos errores lógicos ni normativos atribuidos por el impugnante en su arbitrio recursivo, máxime si el acto reclamado no desconoce las exenciones impositivas que benefician por ley a la Lotería de Concepción, ni importan una vulneración a las garantías constitucionales denunciadas.

La causa se encuentra firme y ejecutoriada

“ASESORÍAS E INVERSIONES TRIANA LIMITADA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS XV DR STGO ORIENTE”

ROL 255-2023, ICA Santiago, 03/01/2024

Materia: Término de giro – Prescripción de la acción fiscalizadora.

La ICA de Santiago rechaza el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente, confirmando la sentencia dictada por el 3° TTA que rechazó el reclamo interpuesto en contra de la Liquidación que determinó diferencias al Impuesto Único de Término de Giro.

La Liquidación encuentra su fundamento en que la actora no habría aportado documentos que acreditaran el correcto cálculo de la base imponible del Impuesto Único de Término de Giro. La recurrente fundamenta su recurso en que, el 19.07.2013 presentó término de giro ante el SII, acompañando los antecedentes correspondientes, como el balance final, y en dicha virtud se emitió la liquidación del impuesto y el giro correspondiente, el que fue pagado, lo que le permitió acceder al certificado de término de giro. Aduce que, si el Servicio revisó o no los antecedentes al momento de ser presentados es

únicamente responsabilidad del SII, por lo que no resulta correcto que, por una omisión de éste, se intente, 3 años después, perjudicar a la reclamante determinando supuestas diferencias de impuestos.

Agrega que, de conformidad con el principio conclusivo, resultaría evidente que el certificado de término de giro es un acto administrativo terminal, que goza de presunción de legalidad e imperio, además de exigibilidad, por lo que el Servicio no puede intentar invalidarlo sin más, agregando que el procedimiento regulado en la Circular N°66 de 1998 del SII, en ninguna parte indica que lo dispuesto en ella no aplica para los casos en que la presentación sea *online*, como aduce la sentencia de primer grado, habiendo operado en el caso la prescripción de la acción fiscalizadora, ya que la notificación de la Citación fue realizada habiendo transcurrido el plazo de 3 años que establece el CT, por lo que resultaría evidente que la acción de fiscalización estaba prescrita al momento de emitirse la Liquidación reclamada.

La ICA expone que, en nuestro ordenamiento se establece un sistema de autodeterminación de los impuestos, pero que, como contrapartida, las facultades fiscalizadoras con que cuenta el SII lo habilitan para fiscalizar legalmente, la correcta determinación de los impuestos, tomando como punto de partida la misma declaración e información entregada por el contribuyente, que debe ser sustentada con documentación que la respalde. De esta forma, la ley impone la obligación, bajo juramento de veracidad y rectitud en la presentación de sus declaraciones, no pudiendo prescindir de ellas, de conformidad con el art. 21 del CT, sin perjuicio que el SII puede y, tiene la obligación de comprobar la precisión y veracidad de las declaraciones presentadas por el contribuyente, otorgándosele una nueva oportunidad al contribuyente para que rectifique su conducta. En el evento que las declaraciones no fueren fidedignas, o no se presentaren estando obligados a hacerlo, el SII se encuentra facultado para citar y determinar la base imponible con los antecedentes que se encuentran en su poder. La falta de veracidad o ausencia de declaración genera una responsabilidad para la contribuyente provocada con ocasión de la transgresión a una norma tributaria.

Señala que, de conformidad con nuestra legislación, toda persona que deje de estar afectá a impuestos, con ocasión de haber terminado su giro debe necesariamente haber dado aviso al SII, salvo las excepciones legales, pero que tal aviso no puede entenderse, en modo alguno como una comunicación que impida, luego de haberse emitido el certificado respectivo que da cuenta de haber recibido dicha noticia, realizar la fiscalización a que se encuentra obligado el ente fiscalizador, para verificar la certeza, legalidad y verosimilitud del derecho que invoca el contribuyente en su declaración, en la medida que actúe dentro del plazo de prescripción del artículo 200 del CT.

De esta forma, concluye que el SII ha actuado dentro del marco legal que regula sus actuaciones, ya que como asevera el Servicio, la autodeclaración por término de giro efectuada por la reclamante no implica que se le impida revisar la correcta determinación del impuesto.

Respecto de la emisión dentro de plazo de las Liquidaciones reclamadas, el contribuyente sostiene que el plazo de 3 años dispuesto en el artículo 200 del CT se contaría desde que

procedió al pago del impuesto, es decir el 19.07.2013, pero olvida que de acuerdo al tenor literal de la norma, éste debe computarse “desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago”, el cual finalizó el 30.08.2013, ya que, al haberse realizado el aviso el 30.06.2013, el plazo de 2 meses que contempla el artículo 69 de código tributario vencía el 30.08.2013, por consiguiente, el plazo de prescripción ordinaria vencía a la medianoche del 30.08.2016, fecha en que se procedió a citar al contribuyente, ampliándose el plazo para reliquidar el impuesto en 3 meses, siendo las Liquidaciones notificadas dentro de plazo legal el 30.11.2016.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

**“DAMCO CHILE SA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS XV
DRM STGO ORIENTE”**

ROL 262-2023, ICA de Santiago, 05/03/2024

Materia: Precios de transferencia – Elección de comparables.

La ICA de Santiago acogió el recurso de apelación interpuesto por la reclamante en contra de la sentencia de primer grado, que rechazó el reclamo en contra de las Liquidaciones emitidas por el SII.

Entiende la ICA que, en el caso se discute la metodología y cálculos efectuados por el SII en el ajuste de precios de transferencia.

Las alegaciones fundamentales del recurso, se basan en: i) Que, su parte no es comparable con aquellas empresas del “set de comparables” usado por el SII, puesto que ejerce actividad de *freight forwarder* y aquellas otras son *carriers*, siendo la diferencia esencial que, estas últimas, prestan servicios con medios de transporte propios; ii) Que, el número de empresas comparables era menor al requerido; iii) Que, el SII considera en su ajuste el 100% del resultado de la sociedad, aun cuando reconoce que solo el 26% de las operaciones fueron con relacionados; iv) Que, para efectuar el ajuste deben examinarse las cuentas por cobrar, los activos fijos y las cuentas por pagar, lo que no se llevó a cabo; y v) Que, el ajuste se efectúa con la media y no con el tramo más bajo.

Señala que, durante la tramitación del juicio se pudo acreditar que la actividad efectuada por el contribuyente en los periodos examinados es propia de una intermediaria, lo que era discutido por el SII, por lo que, en definitiva, por haberse efectuado el análisis comparativo por parte del SII con empresas que no realizan las mismas actividades que la fiscalizada, deja a esta última en seria desventaja y no se cumple con la disposición legal respectiva ni las Circulares propias del mismo Servicio, razón por la que deberá acogerse el reclamo, apareciendo como innecesario revisar las otras objeciones en que se basó el reclamo.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

**“SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DIRECCION NACIONAL con
FORESTAL AURORA SPA”**

RIT GS-10-00039-2022, TTA del Biobío, 19/03/2024

Materia: NGA – Abuso de las formas jurídicas – Impuesto Adicional.

El TTA del Biobío acogió el requerimiento mediante el cual SII solicita la declaración judicial de existencia de elusión tributaria, mediante el abuso de las formas jurídicas.

El SII funda su requerimiento en cuanto habría constatado una serie de actos encaminados a disminuir la obligación tributaria del contribuyente, para los años comerciales 2019 a 2021, rebajando su tasa de IA de 35% a 4%. De acuerdo a lo expuesto en la sentencia, el SII argumenta que estableció la existencia de elementos que, analizados en su conjunto, le habrían entregado indicios de una conducta elusiva, toda vez que, mediante una serie de actos, la contribuyente remesó dineros al exterior por concepto de pago de intereses, afectos a una tasa reducida de 4% de IA, por un préstamo efectuado por una institución financiera extranjera del grupo, conjunto de acciones que no tuvo resultados o efectos jurídicos económicamente relevantes más que la de rebajar indebidamente la obligación tributaria respecto de la retención del IA.

Continúa la sentencia señalando que el contribuyente afirma, por su parte, que del préstamo cuestionado obtuvo fondos para desarrollar su giro, que la institución financiera extranjera se inscribió voluntariamente en el RIFE, así como también arguye que la sociedad tenía la libertad de desarrollar su proyecto de inversión mediante capital y deuda, dentro de la economía de opción. Alega que los intereses del préstamo se encuentran dentro de los rangos de mercado, y el hecho de que su pago genere pérdidas, refleja lo normal en toda fase inicial de un negocio, en la medida que no se infrinjan las normas que limitan el sobreendeudamiento. Alega que se obtendrán importantes ganancias a futuro, explicándolo mediante gráficos y proyecciones. Se refiere a la carga de la prueba, que corresponde al SII, se argumenta la falta de legitimación pasiva del contribuyente, como también la infracción al artículo 26 del CT, doctrina de actos propios y principio de confianza legítima, y que no se cumplen los presupuestos de aplicación del artículo 4 ter del CT.

El sentenciador indica que la controversia entre las partes es, en realidad, en extremo simple. Por una parte, el SII alega que la serie de actos ejecutados por el contribuyente y el grupo económico del cual forma parte, constituyen una conducta abusiva en los términos del art. 4 ter del CT, y su contraria, por su lado, insiste que esta serie de actos se realizaron en el contexto de la legítima economía de opción, organizando sus negocios en la forma que le resultaba más conveniente. Señala la sentencia que, en lo medular, los actos consistieron en que una empresa con sede en EEUU creó en dicho país otra sociedad, la que a su vez creó una sociedad en Chile y, al poco tiempo, antes que la sociedad chilena realizara alguna actividad, la empresa con sede en EEUU creó en dicho país una institución financiera, la que tenía por objeto dar préstamos a sus relacionados, inscribiéndola en Chile en el RIFE. Con la misma fecha, se realiza un aumento de capital en la sociedad chilena, y por su parte la institución financiera le realiza un préstamo al contribuyente requerido. Agrega la sentencia que, la institución financiera, desde dicha fecha, hasta que el contribuyente

fue objeto de Citación por parte del SII no prestó ninguna clase de servicios financieros, lo que hizo que el SII cuestionara su calidad de entidad financiera internacional, a pesar de haberse registrado como tal.

Continúa la sentencia, formulándose la pregunta si la conducta del contribuyente y el grupo económico ha sido normal y corriente en esta clase de operaciones, con una legítima razón de negocios, o si la serie de actos solamente tuvo por objeto eludir impuestos, señalando que, el grupo económico no obtuvo, ni podía obtener, beneficios económicos más allá de los meramente tributarios, ya que, si la matriz extranjera tenía los recursos para financiar a su filial también extranjera y que ésta creara y explotara en Chile la sociedad chilena, ¿cuál pudo haber sido el motivo racional para crear una entidad financiera para que le prestara dinero, que, de todas formas, ya tenía en su poder? De acuerdo con la opinión del tribunal, cabría cuestionarse, en conformidad a la lógica y a la razón, la conducta de un contribuyente que, teniendo los recursos para financiar una inversión, decide no aportarlos a su emprendimiento en forma directa, sino que constituye una entidad financiera para que le haga un préstamo, más aún cuando esta entidad financiera hasta que fue objeto de fiscalización no tuvo movimiento alguno. Afirmar la sentencia que el grupo económico llevó a cabo esta serie de actos con el objeto de rebajar artificiosamente su carga tributaria, mediante un conjunto de actos que en su totalidad resultan anómalos, aun cuando cada uno de ellos no sea ilegal en sí mismo, pero evidentemente resulta imposible imaginar que se hubieran llevado a cabo de no existir un beneficio tributario.

Agrega la sentencia que la realidad de los hechos es incuestionable, en el sentido que la contribuyente no pudo haber actuado de buena fe al realizar esta serie de actos, pues la consecuencia impositiva era obvia y atractiva, pero obviamente cuestionable por el ordenamiento jurídico tributario, ya que la norma no pudo tener la intención que los contribuyentes que no necesitasen esta clase de financiamiento lo simularan para poder acogerse a este beneficio.

Continúa la sentencia indicando que la economía de opción no puede ser una facultad ilimitada, lo que diferencia el legítimo ejercicio de la economía de opción del fraude tributario es la artificiosidad, y en el caso de marras, no se puede poner en duda que la creación de la institución financiera extranjera fue el hecho diferenciador, que no tuvo sentido más allá del tributario, pues habiéndose acreditado que la matriz tenía los recursos para proveer a su filial de los fondos para la creación del contribuyente ¿qué sentido pudo tener la creación de la institución financiera extranjera para que le prestara el dinero que ya tenía en su poder? A esta pregunta, concluye la sentencia que la operación en sí fue en extremo simple y en apariencia conforme a derecho, pero sus consecuencias repugnan al ordenamiento jurídico, ya que lo que obtuvo el contribuyente no fue realmente un préstamo, sino que capital de trabajo, y el pago de estos supuestos intereses resulta evidentemente una forma artificiosa de rebajar el IA.

En relación con la calidad de institución financiera de la prestamista, señala la sentencia que si bien se pudo haber constituido formalmente como una entidad financiera, en el fondo es evidente que no lo fue, por más que se inscribiera voluntariamente en el RIFE, ya que nunca realizó operaciones de crédito de dinero con otras empresas, sino hasta después

que el contribuyente fuera objeto de Citación, y aun así, fueron de una entidad menor, demostrando que el objeto de su creación jamás fue constituir una empresa que tuviera por giro el financiamiento a través de préstamos a terceros, y aun así, cuando lo hizo, solo lo hizo con relacionadas; el hecho de que no se exigieran garantías para el cumplimiento del compromiso, también indica que jamás se comportó en la forma natural y obvia que se espera de una entidad financiera, sino que como una empresa que estaba solamente para financiar operaciones de un grupo empresarial, para el solo efecto de rebajar su carga tributaria, recalando que el registro en el RIFE no es más que un requisito formal.

Luego, declara el sentenciador que no se pueden apreciar motivos más allá de los puramente tributarios y que no existe -de acuerdo a la sentencia- prueba en autos que acredite dichos motivos, pues la contribuyente alega las particularidades de su negocio y giro, pero jamás desacredita la tesis fiscal, lo cual, si bien no era su carga, considera plenamente acreditado.

Finalmente, la sentencia declara que el resto de los argumentos y probanzas rendidas por las partes en nada ameritan alterar lo ya resuelto.

A la fecha de redacción de este resumen, se encuentra pendiente la vista del recurso de apelación deducido por el contribuyente.

**“TRANS. Y SERV. MAGALI DEL CARMEN FUENZALIDA JIMENEZ con
SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS XV DR STGO ORIENTE”**

ROL 418-2023, ICA Santiago, 20/03/2024

Materia: Invalidación de oficio – Ponderación de la prueba.

La ICA de Santiago invalida de oficio la sentencia dictada por el 3° TTA, y ordena que sea dictado un nuevo fallo por juez no inhabilitado.

Dispone la ICA, de un análisis de la sentencia de primer grado que, la sentenciadora no motivó debidamente su sentencia, pues no se lee en ella que hubiere valorado completa y pormenorizadamente la prueba rendida por la reclamante, realizando únicamente afirmaciones genéricas en orden a que, siendo de su cargo hacerlo, dicha parte no cumplió satisfactoriamente la carga probatoria que pesaba sobre ella.

Que el procedimiento general de reclamaciones tiene las características de un juicio contencioso administrativo y, como tal, constituye esencialmente una forma de control jurisdiccional de las actuaciones de la Administración, por lo que tiene una finalidad que el tribunal declare en su sentencia el derecho que el contribuyente pretende como titular de un interés lesionado, contando con la oportunidad procesal de rendir prueba de sus alegaciones.

Que, abierto el término probatorio, la contribuyente tenía la oportunidad de acreditar la veracidad de su reclamo y acompañar los antecedentes de respaldo que lo justificara, tal como dispone el art. 21 del CT, de acuerdo a los hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos fijados en la interlocutoria de prueba, incorporación de prueba que, en efecto, realizó. Dado lo anterior, correspondía a la sentenciadora *a quo* que, en el ejercicio de la actividad jurisdiccional que le es propia, revisar y controlar el acto administrativo

reclamado y, para ello, debía analizar la prueba aportada al juicio por la contribuyente, ya que solamente de esa manera se encontraba en condiciones de resolver el conflicto jurídico planteado y en virtud de dicho análisis debió pronunciarse determinadamente sobre todas las pruebas válidamente aportadas sin que le estuviere permitido revisar únicamente los antecedentes de la etapa de fiscalización, pues una interpretación en tal sentido desnaturaliza la acción de reclamación e impone límites al juzgador que la legislación vigente al momento del fallo no establece.

Que, pese a que la sentenciadora afirma que se examinaron los antecedentes conforme a las reglas de la sana crítica, puede observarse que el fallo carece de la fundamentación necesaria, lo que impide a la Corte el correcto ejercicio de su función revisora, en tanto la integridad de la prueba documental presentada en sede judicial no fue valorada pormenorizadamente, deber de todo juzgador, y a la vez, derecho para el contribuyente que afecta su garantía constitucional a un racional y justo procedimiento. La juzgadora, al tomar la decisión de no examinar la prueba generada en sede judicial afectó gravemente la posición jurídica de la reclamante, lo que debe ser corregido de modo de respetar las normas del debido proceso consagradas por la CPR y Tratados Internacionales.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

“AGUAYO HERANE con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS VIII DR CONCEPCIÓN”

ROL 22961-2018, CS, 08/05/2024

Materia: Art.126 del CT – Cómputo del plazo.

La Excm. CS rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio, en contra de la sentencia dictada por la ICA de Concepción, la cual confirmó el fallo de primer grado dictado por el TTA de la Región del Biobío, que acogió la reclamación del contribuyente.

Se indica que, el SII, alegó, primeramente, la infracción del art. 126 inc. 1, N°2 del CT, en relación al inc. 2° del mismo artículo, por cuanto el plazo para presentar la petición de devolución se cuenta desde el hecho o acto que le sirve de fundamento, el cual corresponde a la fecha del pago indebido, que en la especie habría ocurrido con la declaración y pago del impuesto a la renta original, el 25.04.2013.

Asimismo, enuncia que el error jurídico de la sentencia radica en confundir la solicitud de devolución por errores o pagos indebidos, a que se refiere el art. 126 del CT, con el plazo para presentar una declaración de impuestos a la renta. Agrega que, el hecho o acto que sirve de fundamento a la solicitud de devolución regulada en dicho artículo del CT, es el hito que debe considerarse para efectos de computar el plazo señalado en la norma, que, en la especie, corresponde al error ocurrido en la declaración del impuesto, hecho acaecido el 25.04.2013, puesto que en dicha fecha el contribuyente olvidó considerar un crédito tributario, por lo que, al haberse presentado la solicitud de devolución con fecha 27.04. 2016, excedió el plazo de 3 años establecido en el inc. 2° del art. 126 del CT.

Aclara nuestra Excma. CS, que la discusión se centra en fijar cuál es el acto a partir del que se deben computar los 3 años que fija como plazo el art. 126 del CT para solicitar devolución del pago de impuesto en exceso, por la omisión de la inclusión en la declaración de la renta del crédito que le favorecía. Por consiguiente, se trata de un problema de interpretación. Indica que, la interpretación ofrecida por el SII resulta insatisfactoria, pues ya desde una primera lectura, la ley no indica que el plazo se cuenta desde la declaración efectuada específicamente por el contribuyente, sino desde el acto o hecho que le sirva de fundamento, por tanto, se debe determinar cuál es ese acto o hecho, para contabilizar los 3 años.

Así, teniendo como base que la equivocación se genera al omitir el recurrente un crédito en su declaración anual de impuesto a la renta, obligación que, según el art. 69 de la LIR debe ser cumplida durante el mes de abril de cada año, el término de 3 años debe contarse desde la expiración de ese plazo legal en que debió efectuarse el pago, esto es, el 30 de abril del año respectivo, atendido el tenor del art. 200 del CT. De esta forma, desde el día del vencimiento del plazo legal que tenía el contribuyente para presentar su declaración anual de impuesto a la renta, empieza a correr el plazo en que el SII puede examinar la corrección de su declaración.

La sentencia fue acordada con el voto en contra del Ministro sr. Matus y del Abogado Integrante sr. Morales, quienes estuvieron por acoger el recurso de casación, indicando que, el hecho o acto desde el cual se deben contar los 3 años fijados como plazo por el art. 126, es aquel donde se verificó la declaración anual de impuesto a la renta por parte del contribuyente, siendo este suceso el que le sirve de fundamento y respecto del cual se presentó la rectificación y se solicitó devolución.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

“TRANSPORTES TRANSGEMITA LIMITADA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DIRECCIÓN REGIONAL SANTIAGO SUR”

ROL 362-2023, ICA de Santiago, 08/05/2024

Materia: Anotación 4001 – Exclusión de los beneficios de la Ley N° 21.514.

La ICA de Santiago acogió el recurso de apelación interpuesto por el Servicio, en contra de la sentencia del tribunal *a quo*, que concedió el reclamo de vulneración de derechos por estimar transgredido el N° 21 del art. 19 de la CPR.

La reclamante alegó ante el TTA que sufrió la infracción de garantías constitucionales, en específico, las consagradas en los N°s 21, 22 y 24 del art. 19 de la CPR, puesto que la presentación de una querrela en su contra y una tramitación, a su parecer, defectuosa del Servicio ante el Juzgado de Garantía de San Bernardo, le impide acceder a los beneficios de la Ley N°21.514.

Por su parte, el Servicio arguye que, el fallo del tribunal *a quo* incurre en omisiones y errores de aplicación e interpretación de la ley en comento, por considerar los beneficios que ella establece como derechos inamovibles para el contribuyente y una obligación para

el Estado para con todos los contribuyentes sin excepción, lo que no tiene sustento legal y lógico. Además, sostiene que, si bien los beneficios son casi universales para PyMES, no aplica para aquellas con causales de exclusión, como es el caso de la reclamante.

La ICA indica que, en la especie, el contribuyente pretende atacar una anotación existente en el sistema del SII y TGR, que le impediría dar cumplimiento a los pagos y regularizar su situación tributaria y, que habría sido incorporada producto de la querella deducida por el mismo SII en su contra, impidiéndole, también acogerse a beneficio alguno ante Tesorería para el pago de deudas pendientes.

Se indica que, siendo dicha anotación, singularizada N°4001, no controvertida, es ésta la que impide al contribuyente reclamante el acceso a los beneficios de la ley ya mencionada, y que obligaría a realizar un pago total de la deuda tributaria morosa.

Así las cosas, la ICA procede a verificar la legalidad de la anotación. Sostiene que el uso de este tipo de anotaciones se sustenta en el N°16 del Art. 8 bis del CT, agregado gracias a la modificación de la Ley N°21.210 que, al rezar “[...] *ser informado de toda clase de anotaciones que le practique el Servicio*”, reconoce implícitamente la obligación del SII de consignar las referidas anotaciones, y se incorpora, asimismo, su deber de comunicarlas al afectado.

Por su parte, el Director Nacional, en el uso de potestad normativa conferida por la letra A) N°1 e inciso final de la letra B) del art. 6 del CT; y la letra b) del art. 7 de la LOC del SII; ha regulado, a través de diversos oficios, dicha facultad, disponiendo que cualquier circunstancia relevante en términos tributarios tendrá su consiguiente anotación, facilitando el desempeño funcionario en la detección y evaluación de situaciones tributarias complejas.

Sigue la ICA, explayando que cobra importancia la Circular N°50 de 2016, que establece los parámetros objetivos para la política de condonaciones por deudas de giros de impuestos, y establece diversas situaciones de exclusión de tales beneficios, pues sirvió de fundamento al Servicio para registrar la anotación indicada y cuestionada. La señalada instrucción establece la exclusión respecto de aquellos contribuyentes que se encuentren querellados, denunciados, imputados o acusados conforme al CPP, o hayan sido sancionados por delitos tributarios hasta el cumplimiento total de su pena; y lo hace sin distinguir, según la ICA, si la causa o año de los hechos que funda la o las querellas tienen relación con las multas giradas. Así, establece la ICA que el SII ha obrado de conformidad a la Circular citada. Complementa que, del tenor de lo estatuido en la Circular, ésta tuvo por finalidad establecer criterios objetivos que permiten, al hacer uso de la facultad dispuesta en relación con una condonación requerida, obrar de modo uniforme, sin diferenciación entre uno y otro contribuyente.

Así, el hecho de existir una querella por delitos tributarios en contra de los representantes legales de la reclamante se consideró, por parte del SII, como un mal comportamiento del contribuyente, excluyéndolo de los beneficios, al igual que todos los que se encuentran en tal situación. Por lo tanto, al haberse establecido y actuado por parámetros objetivos en las políticas de condonaciones, no puede atribuirse el carácter de discriminatorio a la actuación del Servicio.

De esta manera, la ICA descarta cualquier actuar ilegal del Servicio y, considera lo mismo, analizando lo alegado por la reclamante desde el prisma de la arbitrariedad.

La sentencia fue impugnada, encontrándose, a la fecha de redacción de este resumen, pendiente de resolución el recurso de casación interpuesto.

**“MUTUAL DE SEGURIDAD DE LA CAMARA CHILENA DE LA CO con
SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DIRECCION REGIONAL
STGO NORTE - (LTE)”**

ROL 374-2023, ICA Santiago, 10/05/2024

Materia: Cosa juzgada – Identidad de causa de pedir – Exención Impuesto Territorial – Institución de socorro mutuo.

La ICA de Santiago acogió el recurso de apelación deducido en contra de la sentencia dictada por el 1° TTA, y en su lugar decide que se rechaza el reclamo, confirmando la Resolución reclamada.

El SII promovió excepción de cosa juzgada, por estimar que la reclamante desde fines de enero de 2020 presentó solicitudes de exención para numerosos inmuebles de su propiedad, peticiones conocidas por cada una de las direcciones regionales del SII a lo largo del país donde se ubican los inmuebles, siendo estas peticiones objeto de Resoluciones denegatorias.

El 19.01.2022 el TTA de la Región de Los Ríos, resolvió no dar lugar al reclamo. La sentencia que resolvió el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente confirmó la sentencia de primer grado, y el recurso de casación por su parte, fue rechazado. Estima entonces el SII, que, en razón de lo expuesto, el asunto ha sido resuelto, cumpliéndose los presupuestos legales para que opere la excepción de cosa juzgada, principalmente por identidad de la cosa pedida, que es que se aplica la exención al impuesto territorial al inmueble de propiedad del contribuyente y comparando las peticiones efectuadas ante el TTA de Los Ríos y el 1° TTA existe identidad de causa de pedir.

Destaca la ICA que, el sentido y efecto de la cosa juzgada tiende a producir la certeza de los derechos, quedando prohibido todo nuevo pronunciamiento sobre lo que fue juzgado, constituyendo parámetro para la calificación de dicha excepción la coexistencia de decisiones incompatibles. La cosa juzgada impide que sobrevenga otra decisión sobre una determinada materia que ya fue debatida y objeto de sentencia por fallo firme entre sujetos determinados, de donde surgen los límites de dicho instituto, como el subjetivo que apunta a que los sujetos que legalmente fueron parte en el juicio y el objetivo que se refiere a la materia sentenciada determinada por el objeto y la causa de pedir.

Sobre el caso en concreto, la ICA señala que, si bien en apariencia el conflicto jurídico es el mismo, el beneficio jurídico inmediato no lo es, ya que afectan a inmuebles distintos, por lo que si bien existe identidad legal de personas e identidad de cosa pedida, no se cumple con el requisito de que se trate de la misma causa de pedir, por lo que atendido el efecto relativo de las sentencias, no se puede estimar que concurra la autoridad de cosa juzgada, por lo que se rechaza la excepción de cosa juzgada.

En relación con el recurso de casación en la forma interpuesto por el SII por haber sido pronunciada con omisión de los requisitos del art. 170 del CPC, ya que la sentencia carecería de fundamentos fácticos o jurídicos que le sirven de sustento, estimando que la sentencia es incompleta en cuanto a los fundamentos que pretenden justificar su decisión, al omitir entregar las razones por las cuales dio por acreditados todos los requisitos legales a fin de que el contribuyente tenga derecho al 100% de la exención. Sostiene además que el fallo se torna en arbitrario, ya que no se dan las razones jurídicas determinadas por el tribunal que conllevan a que la reclamante sea beneficiaria de la exención que el mismo juez ha calificado como de reserva legal. Respecto del recurso de casación interpuesto, señala que, reiteradamente, se ha dicho que el vicio invocado solo concurre cuando la sentencia definitiva no contiene consideraciones de hecho y de derecho que sirvan de fundamento a la decisión, esto es, no se desarrollan los razonamientos que determinen el fallo y carece de normas legales o de equidad que tiendan a obtener la legalidad del mismo, pero no cuando estos no se ajustan a la tesis sustentada por la parte que reclama y ni aun cuando ellas resulten equivocadas. De una lectura de la sentencia, señala la ICA que lo denunciado apunta más a bien a un proceso de interpretación de la norma y a su aplicación, cuestión que no es susceptible de ser perseguida con la causal de nulidad formal denunciada, razón por la cual se rechaza el recurso de casación.

En lo que dice relación con la apelación, se señala que la cuestión esencial es determinar si la reclamante es o no una institución de socorros mutuos, que, en términos generales, son entidades de ayuda mutua conformada voluntariamente por personas naturales con el objeto de proteger a sus integrantes o socios de las deudas en que podrían incurrir debido a enfermedades, muerte o vejez, extendiéndose con el tiempo a desarrollar también actividades de instrucción y recreativas. Las instituciones de socorros mutuos son una expresión de la solidaridad entre sujetos que aportan cuotas voluntariamente para brindarse ayuda recíproca ante la ausencia o insuficiencia de protección estatal, la naturaleza de sus actividades están destinadas a la asistencia mutua de los miembros que las integran, razón por la cual no pueden ser consideradas entidades de previsión social ni le son aplicables la normativa que rigen a estas últimas.

En el caso, según expone la ICA, la reclamante no comparte la naturaleza jurídica de una sociedad de socorro mutuo, sino que corresponde a una mutualidad de empleadores, por cuando estas últimas son organismos de previsión social. Su ejercicio no se limita a la asistencia mutua de quienes componen o integran la agrupación. Estas mutualidades son supervisadas y fiscalizadas por distintos organismos públicos y deben rendir cuenta de sus movimientos económicos. Las instituciones de socorro mutuo no se encuentran sometidas a esta fiscalización por la naturaleza de sus actividades.

Al quedar establecido que las mutualidades de empleadores no pueden ser consideradas instituciones o sociedades de socorros mutuos, consecuentemente, sus bienes inmuebles no se encuentran beneficiados con exención de Impuesto Territorial, razón por la cual se acoge el recurso de apelación deducido por el SII.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

“LOF OFFICE SPA/DIRECCIÓN REGIONAL SANTIAGO CENTRO SII”

ROL 1602-2024, ICA de Santiago, 22/05/2024

Materia: Recurso de protección – Domicilio virtual – Verificación de actividades.

La ICA de Santiago rechazó el recurso de protección deducido por el contribuyente en contra de la DRMS Centro del SII por la acción arbitraria e ilegal consistente en las reiteradas negativas infundadas, a su juicio, de tener por acreditado el domicilio virtual de la recurrente, lo que se manifiesta en el rechazo de las peticiones de verificación y cambio de domicilio de los clientes de su empresa.

Expone que se ha mantenido por más de 9 años en el mercado entregando, entre otros, servicio de domicilio tributario y comercial, también llamado domicilio virtual, servicio que se ha prestado tanto en la sede matriz en Santiago, como también en Providencia y Viña del Mar. Manifiesta que desde diciembre de 2023 hasta el 26 de febrero del presente año, se han rechazado por la recurrida, sin fundamentación, las solicitudes de verificación y cambios de domicilio asociados al servicio de oficina virtual no apto para continuar con el proceso, lo que no ha podido desarrollar su actividad comercial normal, vulnerando las garantías constitucionales del art. 19 N°21 y 24.

Evacúa informe el SII, señalando que, realizada la verificación de actividades efectuadas a diversos clientes de la recurrente, indica que algunos de ellos, quienes prestan servicios intangibles, han concluido de forma exitosa, sin embargo, respecto de contribuyentes afectos a IVA, no se logró acreditar, con los antecedentes que se acompañaron la verificación de actividades. Señala que, conforme a las instrucciones del SII, es posible distinguir la obligación de indicar un domicilio tributario, donde el contribuyente declara ejercer su actividad principal, el que coincide con el lugar donde se realiza dicha actividad principal y el domicilio para efecto de notificaciones, que puede ser una casilla postal, según lo dispuesto en el art. 13 del CT, agregando que, los contribuyentes que soliciten inicio de actividades de primera categoría y que requieran timbraje de documentos, serán verificados en su actividad y domicilio, siendo el propósito de esta verificación el evitar que personas inicien actividades con el único objetivo de obtener documentos timbrados que respalden transacciones inexistentes.

Por su parte, la ICA señala que, analizados los antecedentes bajo el prisma de la normativa constitucional, concluye que el actuar de la recurrida se ha ajustado a derecho. El rechazo de las solicitudes de inicio de actividades de determinados clientes de la actora ha obedecido a un examen caso a caso de los antecedentes proporcionados, a fin de determinar si el domicilio virtual arrendado resultaba apto para el desarrollo del giro informado, atendida la naturaleza de las actividades declaradas por cada contribuyente, en cumplimiento de sus facultades legales de fiscalización.

Agrega que, el proceder del SII responde al imperativo legal de verificar la efectividad de las operaciones de los contribuyentes y la concordancia entre la actividad económica declarada y las condiciones materiales necesarias para su desarrollo y, por ende, aparece justificada la exigencia de un domicilio tributario real, distinto a uno meramente “virtual”, tratándose de contribuyentes afectos a IVA que requieren contar con un espacio físico

para realizar sus operaciones. Distinto es el caso de quienes prestan servicios intangibles, donde el domicilio virtual sí puede estimarse apto para los fines tributarios, tal como se evidencia en la situación de otros clientes de la recurrente que lograron concluir exitosamente sus trámites.

Finalmente, señala que la libertad para desarrollar actividades económicas no es absoluta, debiendo encuadrarse dentro de los márgenes previstos por el ordenamiento jurídico rector de la actividad y precisamente, una de las exigencias es cumplir las obligaciones tributarias pertinentes y someterse a la fiscalización de la autoridad competente.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada, toda vez que habiéndose interpuesto recurso de apelación, éste fue rechazado por la ECS.

“CONSTRUCTORA SAN ANTONIO LIMITADA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS IX DR TEMUCO”

ROL 29.652-2018, CS, 28/05/2024

Materia: Tasación inmuebles – Debida motivación – Carga de la prueba.

La Excm. CS rechaza el recurso de casación en el fondo deducido por el SII en contra de la sentencia de la ICA de Temuco que confirmó la sentencia de primera instancia que acogió parcialmente el reclamo deducido en contra de la Liquidación, dejando sin efecto el agregado correspondiente a la diferencia entre la tasación comercial realizada por el SII, conforme al art. 64 del CT y el precio de venta de bienes raíces de propiedad de la reclamante.

Se expone en el recurso que, habiéndose establecido por el fallo de primera instancia diferencias entre el valor de la venta de los inmuebles y el avalúo fiscal de los mismos, lo que habilita al ente fiscalizador para tasar, debía ser la reclamante quien desarrollara y presentara antecedentes tendientes a desvirtuar la tasación, infringiendo los sentenciadores el *onus probandi* en materia tributaria, además de un modo erróneo y con infracción al art. 21 del CT y no, invirtiendo la carga de la prueba, que fuera el SII quien debía acreditar que la tasación practicada correspondía a una tasación comercial, esto es, que daba cuenta del justo precio, comercial o de mercado, razonamiento que de manera clara infringe la normativa tributaria vigente.

El sentenciador de primer grado señaló que la diligencia de tasación participa de la obligación de ser motivada y de ser puesta oportunamente en conocimiento de los administrados. De esta forma concluyeron que la tasación comercial de los predios efectuada por el SII corresponde a una labor desarrollada en forma incompleta y que carece de antecedentes fundantes, lo cual cobra mayor relevancia al tratarse de una herramienta de fiscalización de carácter excepcional que la ley ha conferido al SII y que implica que dicho órgano deba tomar los resguardos necesarios para fundamentar adecuadamente dicha diligencia de fiscalización. En este sentido, la tasación no aparece respaldada por elementos probatorios concluyentes que permitan determinar el valor comercial de las propiedades vendidas por la reclamante. La motivación del acto se traduce en un proceso

lógico e intelectual desarrollado por el órgano administrativo y que condice al resultado plasmado en la parte dispositiva del acto, no pudiendo limitarse el SII a concluir un hecho en base a supuestos o pruebas incompletas, estando obligada a dar a conocer todos los elementos y circunstancias tenidas en cuenta para elaborar su conclusión, de lo contrario se genera una legítima duda respecto de qué antecedentes tuvo en vista el SII para determinar la tasación comercial de los inmuebles.

Señala la Excma. CS que, en la Liquidación, en aquella parte referida a la tasación comercial efectuada por el SII, respecto del valor de enajenación de los inmuebles, no aparece respaldada por elementos probatorios de suficiente entidad como tampoco contiene la necesaria fundamentación que permita determinar, con razonabilidad, el valor comercial de las propiedades y, por ende, las diferencias impositivas establecidas en la Liquidación. En relación con lo anterior, resulta importante tener presente que el art. 64 del CT tiene un campo de acción acotado, por lo que dice relación exclusiva con la determinación de la base imponible del impuesto a la renta, la que es susceptible de tasación en ciertas y determinadas hipótesis. Tasar, necesariamente implica establecer un valor, única forma de dar certeza al contribuyente acerca de las razones que llevan al SII a denegar la solicitud de devolución, pues de otro modo se lo deja en la incertidumbre de especular sobre cuál es el valor que se ha establecido para la enajenación de los inmuebles. La actividad del SII al tasar no siempre va a implicar que el valor de los inmuebles se corresponda únicamente con el avalúo fiscal, pues si ello fuera así no se entendería cuál es la razón del legislador para establecer parámetros objetivos que delimitan el ejercicio de tal facultad, los cuales justamente están dados al ente fiscal para ser utilizados en la determinación del valor de los bienes enajenados y, con ello determinar la improcedencia de la devolución solicitada.

Agrega que, resulta acertado lo concluido por los jueces de fondo, en orden a establecer la obligación que pesaba sobre el SII a fin de establecer si el valor fijado en los actos o contratos corresponde al valor corriente de plaza o al que normalmente se cobra en operaciones de similar naturaleza. De esta forma, en el presente caso, el peso de la prueba no puede recaer únicamente en el contribuyente, pues para que éste soporte la carga de probar el precio fijado por las partes en el acto o convención se ajusta al valor de mercado, necesariamente el SII, en forma previa debe haber asignado al bien un valor distinto y, que tal tasación fuese completa y ajustada a la ley.

Lo reflexionado, se encuentra en armonía con el art. 63 del CT, pero en el caso del art. 64 inciso 3° expresamente prescinde de la Citación, toda vez que es el SII quien debe tasar y establecer el valor de la operación y solo una vez efectuado lo anterior, recae en el contribuyente la carga de desvirtuar el valor asignado por aquél, reafirmando el valor establecido en el contrato o convención. Sin embargo, la tasación que efectúe el SII no puede resultar antojadiza, sino que debe observar el cumplimiento de los requisitos legales, que permitan al contribuyente comprender el mecanismo utilizado para su establecimiento, situación que no fue demostrada en sede judicial.

Se concluye que no se vislumbran las infracciones denunciadas, toda vez que el *onus probandi* no ha sido alterado, por cuanto la tasación empleada carece de respaldo para poder

formar convicción en el tribunal en cuanto a su suficiencia, pertinencia y razonabilidad, lo cual fue demostrado con la actividad probatoria desplegada por la reclamante, por lo que se rechaza el recurso deducido por el SII.

“ALUMINI INGENIERÍA LIMITADA con DIRECCIÓN REGIONAL METROPOLITANA SANTIAGO NORTE – (LTE) – VUELVE A TABLA”

ROL 405-2023, ICA de Santiago, 24/06/2024

Materia: Art. 31 de la LIR – Transacción extrajudicial – Acreditación del gasto.

La ICA de Santiago rechazó el recurso de apelación interpuesto por el SII, en contra de la sentencia dictada por el 2° TTA que acogió el reclamo deducido por la contribuyente, que tuvo por objeto dejar sin efecto la Liquidación que estableció diferencias impositivas de IDPC para el AT 2015 por estimar el Servicio la existencia de partidas calificadas como gastos rechazados.

La ICA, para analizar la discusión, inicia asentando qué se debe comprender como gasto necesario al tenor de lo prescrito en el art. 31 de la LIR, para luego entender que es posible colegir que un gasto es necesario cuando se trata de desembolsos necesarios para alcanzar la renta generada en el ejercicio. Toma, además, la noción de gastos necesarios otorgada por la Excmá. CS en un anterior fallo, entendiendo que son aquellos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios.

En un siguiente orden de ideas, indica que la partida cuyo origen radica en una transacción extrajudicial en que la reclamante y una tercera sociedad ponen fin a un litigio, tuvo un fin eminentemente resarcitorio, y desde ese punto de vista es dable calificarlo de una indemnización voluntaria, por lo que no puede sostenerse que sea inevitable. De hecho, al tratarse de un pago voluntario, no puede calificarse como gasto inevitable u obligatorio, como tampoco está dicho gasto en situación de generar rentas, en razón de que se trata de desembolsos relativos a asumir responsabilidades civiles contractuales, que no es posible homologarlas a decisiones de negocios adoptadas por la reclamante.

Asimismo, sostiene que la instancia no es la pertinente para efectuar una referida ponderación del mismo, ni considerarlo como un antecedente necesario para analizar un hipotético ahorro de la reclamante frente a haberse continuado con el juicio civil.

Posteriormente, analizando la segunda partida, indica que no solo es necesario para acreditar un gasto como necesario el perfecto correlato entre el documento tributario que justifique su erogación y la contabilidad del contribuyente, sino que deben, además, acompañarse los antecedentes que lo fundan. Así, respecto de la Boleta de Honorarios emitida por servicios prestados por un menor de edad, llama poderosamente la atención, toda vez que, a la fecha de la prestación, dicho menor poseía un manejo técnico avanzado requerido para el uso de *Autocad*, el cual, de acuerdo a las máximas de la experiencia requiere contar con estudios especializados en el tema, y lo anterior, junto con que no se haya acreditado con otros antecedentes que el referido prestador ejecutó

el trabajo y encargo, explican la existencia de una duda más que razonable acerca de la verosimilitud del gasto.

Por último, centrándose en la Boleta de Honorarios, indica que no importa la alegación del SII sobre la no inscripción del título profesional en el Registro Civil del prestador del servicio, sino a la falta de acreditación del gasto por parte de la reclamante, pues, tal como reprocha el SII, no hay antecedentes en el juicio que permitan establecer que la partida se encuentra acreditada y que el gasto ha sido necesario. Por lo tanto, la falta de prueba de la reclamante conlleva a rechazar el reclamo en esta partida.

La sentencia fue recurrida, encontrándose, a la fecha de redacción de este resumen, pendiente de resolución el recurso de casación interpuesto.

**“MONICA GLORIA WILLER WILLER con SERVICIOS
DE IMPUESTOS INTERNOS”**

ROL 23.082-2018, ECS, 28/06/2024

Materia: Art. 126 CT – Error manifiesto.

La Excm. CS rechazó el recurso de casación en la forma y acoge el recurso de casación en el fondo interpuesto por el reclamante en contra de la sentencia de la ICA de Puerto Montt que confirmó el fallo de primera instancia el que rechazó el reclamo en contra de la Resolución que no da lugar a la solicitud de devolución efectuada al amparo del artículo 126 del CT.

Señala la Excm. CS que, el inciso 2º del N°2 del artículo 126 del CT establece un fundamento único para la devolución de pagos provenientes de una liquidación o giro, cual es que se hayan pagado sumas a título de impuestos, reajustes, intereses y multas, doblemente, en exceso o indebidamente, consagrando 2 procedimientos, según si el fundamento del error es o no manifiesto. Si no es manifiesto, la repetición de lo desembolsado solo puede conseguirse mediante el reclamo de la liquidación o giro, si el error es manifiesto, puede solicitarse la devolución por la vía administrativa que menciona el art. 126 del CT.

Agrega que, será manifiesto el error cuando sea de tal modo ostensible, notorio o incontrovertible que se pagó doblemente, en exceso o indebidamente, que resulte injustificado, redundante e innecesario someter la petición de restitución al examen y decisión del órgano jurisdiccional, y, por consiguiente, se autoriza al SII para acceder a ésta por medio de un procedimiento administrativo. El error manifiesto puede versar sobre aspectos formales como sustantivos, y respecto de asuntos de hecho y de derecho, como si la Liquidación se sostiene en una norma derogada, utiliza una tasa errada del impuesto o si en el giro se incurrió en un error de copia o referencia con relación a la Liquidación que le precede o en un error de cálculo.

Respecto del recurso de casación en la forma, por exceder la sentencia el objeto del juicio al rechazar la devolución por no existir un error manifiesto en las Liquidaciones de las que provienen los pagos, no obstante, este tipo de yerro no habría sido esgrimido en el reclamo. El reclamo se sustenta en el art. 126 del CT, en términos genéricos, fundado en

la errónea interpretación del SII al art. 51 de la Ley General de Cooperativas, al haber considerado que los ingresos por excedentes distribuidos por la cooperativa se encuentran afectos a IDPC, en circunstancias que se trata de ingresos no tributables. La Resolución, por su parte no se funda en el rechazo a la devolución pretendida en que, no se presenta un error manifiesto, sino en que no hay sumas pagadas doblemente o en exceso, ya que, en su opinión se trata de rentas gravadas con los impuestos liquidados. De esta forma, expone la Excm. CS, de acuerdo al art. 21 del CT, correspondía al contribuyente demostrar que existía un error; y que éste era manifiesto, ya que no resulta controvertido que los impuestos provienen de una Liquidación y su consecuente giro emitido a petición del contribuyente, sin reclamarse ninguna de dichas actuaciones, sino que el procedimiento por el que opta, devolución administrativa del art. 126 del CT, solo resultaría procedente para el caso de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente, con base a un error manifiesto. De esta forma, el sentenciador debía analizar si el yerro invocado tenía esa característica, única forma en que podría haber dado lugar al reclamo, por lo que el recurso de casación en la forma es rechazado.

En relación con el recurso de casación en el fondo, en el cual se denuncia que el fallo acota el concepto de error manifiesto a uno formal de hecho, descartando el que deriva de una interpretación normativa. Agrega que se le da un trato desigual, por cuanto otros contribuyentes han obtenido la devolución pretendida y que se afecta el derecho a obtener una devolución en forma oportuna y completa. Señala la Excm. CS que lo central para la decisión es zanjar si debe o no calificarse como un error manifiesto el haber establecido las Liquidaciones que los excedentes recibidos por la contribuyente de la cooperativa de la cual es socia, por las operaciones realizadas con ésta, de su giro habitual, constituyen ingresos afectos a los tributos de la LIR.

Señala que ha sido reconocido explícitamente por el fallo de primera instancia que, los excedentes percibidos por los socios de una cooperativa que forman parte de su giro habitual son rentas exentas de todo impuesto, atendido lo dispuesto en la Ley de Cooperativas. De esta forma, se deja claro, de manera inobjetable, que la reclamación de la contribuyente ha sido rechazada por motivos de índole formal o normativo, en efecto la contribuyente solicitó la devolución dado que los excedentes recibidos por la cooperativa de la cual es socia no constituyen renta, existiendo un enriquecimiento sin causa por parte del ente fiscal.

Dispone así que, si las rentas de que se trata están exentas de impuestos, está al margen de todo debate jurídico el que el SII, y el Fisco no pueden enriquecerse con el pago por concepto de tales impuestos efectuado equivocadamente por la contribuyente, determinado causalmente para ello por una actuación de dicho Servicio, efectuada a sabiendas de la improcedencia del impuesto con el que se ha querido afectar el patrimonio de la reclamante. De esta forma, resulta del todo inequitativo que el Fisco incremente su patrimonio con sumas de dinero correspondientes a tributos pagados por error; que no debieron ingresar al peculio público y que, según un principio capital del Derecho, han de ser restituidas a quien efectuó el pago sin una razón que lo justificara, por lo que cabe dar por acreditada la infracción denunciada, acogándose el recurso de casación en el fondo.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

**“EMBOTELLADORA CHILENAS UNIDAS S.A./FRIGOLETT/Vista
en pos ICP N°7164-2024.”**

ROL 6598-2024, ICA Santiago, 05/07/2024

Materia: Recurso de protección – Impuesto adicional bebidas analcohólicas – Nulidad de Circular.

La ICA de Santiago acogió el recurso de protección interpuesto por el contribuyente en contra del Director del SII, por el acto que califica ilegal y arbitrario consistente en la dictación de la Circular N°11 de 2024, que vulneraría la igualdad ante la ley, el libre desarrollo de actividades económicas y la no discriminación arbitraria en materia económica, toda vez que fija un nuevo criterio sobre la aplicación del IA a las bebidas analcohólicas establecido en el art. 42 letra a) de la LIVS, afectando con éste a la venta o importación de néctares, bebidas isotónicas e hipotónicas, pese a estar clasificadas en el reglamento sanitario del MINSAL en una categoría distinta a bebidas analcohólicas. De esta forma, expone que el SII ha actuado en forma ilegal y arbitraria al crear un nuevo hecho gravado que no cuenta con sustento legal, vulnerando el principio de legalidad y contradiciendo su propia actuación y criterio administrativo mantenido por más de 4 décadas, sin que medie modificación alguna a la ley que lo habilite para ello, asimismo, alega que el acto carece de motivación administrativa suficiente.

El SII por su parte, solicita el rechazo sosteniendo que la acción de protección excede los límites de una medida cautelar, pues lo que se persigue es la declaración de un derecho a favor de la recurrente, a saber, un régimen tributario favorable o una exención tributaria no contemplada en la ley, manifestando que cualquier problema de legalidad o constitucionalidad que pudiese tener la Circular N°11 debe ser conocido y resuelto en un procedimiento de lato conocimiento, por los tribunales competentes. Hace presente que no se ha incurrido en ilegalidad o arbitrariedad alguna, ya que el Director del SII tiene la facultad privativa de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, las cuales son vinculantes para los funcionarios del SII, pero no para los contribuyentes. Pone de manifiesto que el art. 26 del CT disponible la posibilidad que se produzcan cambios de criterio interpretativo, el cual no tendrá efecto retroactivo cuando el contribuyente se hubiere ajustado de buena fe a una interpretación oficial anterior. Respecto al cambio de criterio establecido en la mencionada Circular, dice que se debió a que, luego de diversas consultas al Ministerio de Salud, este organismo técnico determinó que los néctares, bebidas isotónicas e hipotónicas califican como “bebidas analcohólicas” según la definición contenida en el artículo 478 del Reglamento Sanitario de Alimentos. Por lo tanto, colige que, al aplicar el IA a las bebidas analcohólicas a dichos productos, no ha creado un nuevo hecho gravado, sino que ha interpretado la ley tributaria de acuerdo a los pronunciamientos de la autoridad técnica competente, cumpliendo con los estándares de motivación exigidos.

Comparece como tercero coadyuvante de la parte recurrente, la Asociación Gremial de Alimentos y Bebidas de Chile A.G.

La ICA señala, en primer lugar que, de conformidad con los hechos relatados por la recurrente, la acción de protección aparece como remedio tutelar eficaz, pues se está exigiendo revisar si el actuar de un autoridad se ha ajustado a los parámetros de legalidad,

siendo el recurso de protección una herramienta idónea para efectuar dicha revisión, ya que de los hechos fundantes se desprende que podría existir conflicto con competencias que son de resorte exclusivo del Presidente de la República.

Expone que se ha de determinar cuál es el ámbito de competencia del Director del SII en su rol de interpretación de normativa tributaria, así como también resulta necesario revisar la historia fidedigna del establecimiento de la ley respecto del art. 42 letra a) del D.L. N°825 para finalmente determinar si lo regulado en la Circular recurrida excede o no las facultades del Director y si el contenido del acto administrativo es ilegal o arbitrario.

En relación con las facultades del Director del SII, el D.F.L. N°7 de 1980 en su art. 7 letra b) establece la facultad de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, atribución que se reitera en el art. 6 letra A N°1 del CT, por lo que no cabe duda que el Director del SII está facultado para interpretar administrativamente la ley tributaria vigente, la labor de interpretación que el legislador le ha confiado al Director queda circunscrita a establecer el correcto alcance a una normativa tributaria, no pudiendo exceder su función a un mayor alcance que aquel, teniendo como límite el principio de legalidad en cuanto los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva dice relación con el hecho imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones.

Ahora, en relación con el establecimiento del impuesto contemplado en el art. 42 letra a) de la LIVA, en efecto, en dicha disposición se establece un IA aplicable sobre la misma base imponible que la del IVA respecto de las bebidas analcohólicas, energizante o hipertónicas, jarabes y en general cualquier otro producto, entre otras, gravándolas con una tasa del 10%, que puede llegar, bajo ciertas condiciones a un 18%. Este impuesto, se denominó en su establecimiento como de naturaleza correctiva, siendo la principal discusión sobre su establecimiento, según se puede leer de la historia de la ley, razones de salud pública de forma de desincentivar el consumo de bebidas azucaradas. De una lectura de la norma, se puede observar que no contempla a bebidas isotónicas, hipotónicas ni néctares, así como tampoco formó parte de la discusión parlamentaria la incorporación de otras bebidas analcohólicas distintas a las que la redacción de la norma adoptó en virtud de la dictación de la Ley N°20.780. De esta forma, no es suficiente motivación, como lo hace el Director del SII, que la autoridad sanitaria describió como bebidas analcohólicas a los productos isotónicos, hipotónicos y néctares, atento a que cualquier bebida que no contenga alcohol pueda ser calificada de analcohólica, incluso el agua potable.

Que, revisada la redacción de la Circular N°11, se estima que si bien en apariencia el Director del SII ha obrado dentro de los márgenes legales, lo cierto es que el análisis efectuado no solo excede con creces la mera interpretación de la normativa tributaria, sino que también, el acto administrativo carece de fundamentación, desde que se basa únicamente en una afirmación condicional de la autoridad sanitaria, antecedente que no está previsto para efectos de gravar los productos con algún impuesto. Tampoco la decisión hace referencia al trámite obligatorio de consulta previa. La interpretación del precepto legal, lo que ha hecho, en concreto, es ampliar el campo práctico de aplicación de la norma, transgrediendo el principio de legalidad que impera en materia tributaria y

la reserva legal en cuanto a la creación de tributos en nuestro ordenamiento jurídico. El Director no explica razonable y coherentemente porqué se gravó con el IA a las bebidas analcohólicas, energizantes e hipertónicas y, en cambio, pretende a través de una Circular, gravar con el mismo impuesto a las bebidas isotónicas e hipertónicas y los néctares, saltándose al legislador.

Señala que, si lo pretendido por el SII es incorporar nuevas bebidas como objeto del impuesto a las bebidas analcohólicas, debe instar por efectuar la modificación normativa pertinente, materia, que en todo caso, es de competencia privativa y excluyente del Presidente de la República.

En relación con igualdad ante la ley, garantía denunciada como conculcada, indica la ICA que el actuar de la recurrida ha vulnerado esta garantía, pues al extender la base de aplicación del impuesto a hechos gravados no contemplados por el legislador expresamente, está actuando con exceso de sus facultades imponiendo de manera arbitraria e ilegal obligaciones que la norma jurídica no contempla y estableciendo diferencias arbitrarias entre los contribuyentes, al establecer por vía administrativa la aplicación de un impuesto.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada, toda vez que habiendo sido apelada, ésta fue confirmada por la Excma. CS.

“INVERSIONES SANTA BÁRBARA LTDA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS V DIRECCIÓN REGIONAL”

RIT GR-14-00048-2023, TTA de Valparaíso, 07/08/2024

Materia: Artículo 31 de la LIR – Certeza jurídica – Extensión indebida de la norma – NGA.

El TTA de la región de Valparaíso, acogió el reclamo interpuesto en contra de la Resolución del SII, por la cual se determinaron diferencias por pérdida tributaria declarada en los AT 2019, 2020 y 2021, rechazando la imputación de la corrección monetaria de pasivos en UF, que había sido deducida como gasto necesario.

En lo relativo a la concurrencia de los requisitos para que la corrección monetaria califique como gasto necesario, y resolviendo sobre el fondo, el TTA basa su examen a la luz de la normativa sobre gastos necesarios que introdujo la Ley N°21.210.

Así las cosas, determina que la adquisición de las acciones que generó el pasivo que se corrige monetariamente, constituye un desembolso que tenía la potencialidad de generar rentas en los futuros ejercicios y el hecho de que dicho gasto aún se encuentre adeudado, manteniendo la cuenta de pasivo reajutable en UF y generando corrección monetaria obedece a una decisión empresarial que escapa a la consideración de los requisitos legales de los gastos de acuerdo a su actual definición legal.

Asimismo, sigue explicando que, teniendo la reclamante como giro el ser sociedad de inversiones, y que la corrección monetaria deducida como gasto proviene de un pasivo originado en la compra de acciones que la han permitido desarrollar dicho giro, el requisito de que el gasto se encuentre asociado al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio se cumple.

Ahora, el TTA, teniendo a la vista los considerandos 10° y 11° de la Resolución reclamada, indica que el hecho de objetar los gastos por corrección monetaria provenientes de un pasivo existente y acreditado, por considerar que su nacimiento se debe a una planificación tributaria, constituye una extensión indebida de los efectos de la norma de gastos del art. 31 de la LIR, para fines no considerados en ella. Siguiendo en esta idea, teniendo presente el principio de autonomía de la voluntad y el de buena fe en materia tributaria, reconocido en el art. 4 bis del CT, al ser los contribuyentes libres para optar por la forma organizacional que elijan en el desarrollo de su actividad comercial, el fundamento de rechazar un desembolso porque responde a una planificación tributaria o porque las decisiones empresariales no tienen justificación comercial alguna, no tiene sustento en las normas legales sobre gastos.

En el mismo orden de ideas, concluye que, según lo sostenido en el considerando 11° de la Resolución reclamada, este conllevaría una infracción al principio de certeza jurídica en materia tributaria, al saltarse los procedimientos creados para declarar la elusión; como también que, resulta evidente la utilización indebida de la norma de gastos al interpretarla con un fin antielusivo, totalmente distinto al que le corresponde, como norma orientada a la construcción de la RLI.

Concluye, añadiendo que, el utilizar la norma de gastos para perseguir supuestas conductas constitutivas de abuso, aunque eficiente y útil para la Administración Tributaria, implica una inversión indebida de la carga probatoria y que, en la especie, resulta nítido que el reproche fiscal no es por la falta de requisitos del gasto, sino que se funda en la existencia de una planificación tributaria de la reclamante en orden a mantener el pasivo exigible en su contabilidad, o sea, objeta las supuestas razones de negocios del contribuyente para adquirir las acciones.

“SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DIRECCION REGIONAL STGO SUR con DECOTEKNIA DISEÑO LIMITADA”

ROL 75-2024, ICA de San Miguel, 06/09/2024

Materia: Acta de Denuncia – Presunción de legalidad – Dolo.

La ICA de San Miguel acogió el recurso de apelación interpuesto por el SII, en contra de la sentencia dictada por el 4° TTA que rechazó el Acta de Denuncia por infracción al art. 97 N°4 inc. 2° del CT.

Se indica que, el sentenciador *a quo*, estimó que no se demostró que la parte denunciada haya desarrollado maliciosamente las maniobras descritas en el Acta de Denuncia. El SII en su apelación sostiene que, el Acta de Denuncia, al tratarse de un acto administrativo se basta por sí mismo para acoger la denuncia, sobre todo, desde que, habiéndose notificado al contribuyente, éste no formuló oposición alguna, habiendo debido el TTA, además, en virtud del art. 161 N° 4 del CT, dictar sentencia verificando que el acta cumplía con los requisitos de fundamentación de los actos administrativos.

La ICA estima que lo que se pone en su conocimiento, dice relación con el *onus probandi* en materia tributaria. Así, según lo previsto en la Ley N° 19.880, el Acta de Denuncia, que se cursó por haber incurrido el contribuyente por utilizar IVA crédito fiscal recargado en facturas ideológicamente falsas, con la finalidad única de rebajar su carga tributaria; según el inc. final del art. 3, es un acto administrativo que goza de presunción de legalidad, junto a lo dispuesto en los arts. 86 y 161 del CT. Sigue, indicando que consta que no hubo oposición alguna del contribuyente, puesto que no desvirtuó, siguiendo los arts. 1698 del CC y 21 inc. 1° del CT el contenido del acto administrativo.

Por otro lado, señala que, teniendo presente la causa del Noveno Juzgado de Garantía de Santiago que trajo a colación el tribunal *a quo*, que se encuentra con sentencia condenatoria en contra de uno de los querellados que, en la presente denuncia, habría facilitado los medios para que se falsificaran las facturas objeto de la infracción que el Servicio intenta hacer valer; resulta innegable que el tribunal de primera instancia establece como un hecho, la falsedad de dichas facturas.

Añade que, el cuestionamiento consignado en el fallo revisado, consistente en la falta de acreditación de las facturas falsas en la contabilidad del contribuyente, no tiene asidero, toda vez que, desde agosto de 2017, se registran automáticamente en el Registro Electrónico de Compras y, por tanto, es un hecho cierto que el contribuyente efectivamente registró en su libro electrónico de compras las facturas objeto de la denuncia.

Concluye, considerando que, del tenor del art. 97 del CT, resulta acreditada la falsedad de las facturas, y se encuentran probadas las maniobras tendientes a defraudar al Fisco, sin que la calificación de “maliciosamente” se refiera al dolo penal, como ya se ha consignado por la Excma. CS. Así las cosas, en consideración de todo lo anteriormente examinado, considera acreditadas las maniobras descritas en el Acta de Denuncia, conformándose la infracción ya nombrada, revocando la sentencia apelada.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

SELECCIÓN DE OFICIOS DE RENTA, IVA Y OTRAS NORMAS PUBLICADOS POR EL SII DURANTE LOS AÑOS 2023 Y 2024

Ley de Impuesto a la Renta

1. ORD. N° 801, DE 24.04.2024
2. ORD. N° 905, DE 09.05.2024
3. ORD. N° 958, DE 16.05.2024
4. ORD. N° 1018, DE 23.05.2024
5. ORD. N° 1174, DE 06.06.2024
6. ORD. N° 1338, DE 04.07.2024

Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios

1. ORD. N° 1684, DE 09.06.2023
2. ORD. N° 2838, DE 15.11.2023
3. ORD. N° 2908, DE 23.11.2023
4. ORD. N° 3190, DE 27.12.2023
5. ORD. N° 115, DE 10.01.2024
6. ORD. N° 653, DE 04.04.2024
7. ORD. N° 851, DE 02.05.2024
8. ORD. N° 961, DE 16.05.2024
9. ORD. N° 1096, DE 30.05.2024
10. ORD. N° 1251, DE 19.06.2024
11. ORD. N° 1452, DE 19.07.2024

Otras Normas Tributarias

1. ORD. N° 32, DE 29.04.2024
2. ORD. N° 956, DE 16.05.2024
3. ORD. N° 1169, DE 06.06.2024
4. ORD. N° 1339, DE 04.07.2024
5. ORD. N° 1446, DE 19.07.2024
6. ORD. N° 1450, DE 19.07.2024

SELECCIÓN DE OFICIOS RELEVANTES DE IMPUESTO A LA RENTA

ORD. N° 801, DE 24.04.2024

Conceptos clave: Cesión de crédito transfronteriza – Devengo IA – Deducibilidad intereses.

Una empresa domiciliada en Francia (AAA) tiene inversiones en Chile a través de una empresa holding (BBB), la que, a su vez, tiene participación en otra sociedad chilena (CCC) y esta última en diferentes compañías operativas en el país (SPV).

Para el desarrollo de los proyectos, las SPV normalmente se financian mediante deudas que contraen con las empresas holding chilenas BBB o CCC.

En 2019, AAA otorgó financiamiento directo a las SPV mediante un crédito que ha devengado intereses desde dicha fecha, que se mantienen adeudados hasta la actualidad.

Durante el año comercial 2022, la administración del grupo definió volver al modelo de financiamiento regular, por lo que AAA decidió ceder el crédito a CCC, con lo cual el acreedor dejó de ser una empresa domiciliada en el exterior y pasó a ser un contribuyente domiciliado en el país.

Al respecto, el contribuyente consulta por el devengo del IA y el tratamiento tributario de los intereses.

En cuanto al devengo de IA, el SII señala que, en el caso consultado, no se entiende devengado el IA sobre los intereses generados por el crédito otorgado por la entidad sin domicilio ni residencia en Chile (AAA) a los contribuyentes locales (SPV), debido que estos se mantienen adeudados y no se verificó a su respecto ninguna de las circunstancias indicadas en los artículos 79 y 82 de la LIR, a saber, que los intereses se paguen, abonen en cuenta, contabilicen como gasto, distribuyan, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado, considerando el hecho que ocurra en primer término.

En lo que respecta al tratamiento tributario de los intereses, establece que, desde la perspectiva del cesionario domiciliado en Chile (CCC), los intereses adeudados que acceden al crédito cedido corresponderán a una renta devengada de acuerdo con el N° 2 del artículo 2° de la LIR, que deberá ser reconocida en el ejercicio en que el cesionario adquiera la calidad de acreedor o aquel en que la renta sea efectivamente percibida, dependiendo del régimen de tributación al que se encuentre acogido.

A su vez, las empresas deudoras podrán deducir como gasto los intereses adeudados con anterioridad a la cesión del crédito, en el ejercicio en que se produzca la cesión o en el ejercicio del pago efectivo de los intereses –dependiendo del régimen de tributación al que se encuentren acogidas–, en la medida que se cumplan los requisitos del N° 1 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, de acuerdo con las instrucciones vigentes sobre la materia.

Todo lo anterior, sin perjuicio de los efectos tributarios que correspondan a la cesión de crédito propiamente tal entre AAA y CCC.

ORD. N° 905, DE 09.05.2024

Conceptos clave: Habitualidad y relación en los términos del N° 8 del artículo 17 de la LIR, vigente al 31.12.2014.

Se ha solicitado al SII un pronunciamiento sobre lo siguiente:

1. En diciembre de 2023 un EI, con giro compraventa de bienes raíces, enajena un bien raíz asignado a su contabilidad. En abril de 2024 la persona natural vende un inmueble no asignado a la contabilidad de la empresa adquirido el año 1981. Consulta si, para efectos de determinar si constituye INR o no el mayor valor obtenido por la enajenación realizada por la persona natural conforme con la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, vigente al 31.12.2014, se aplica el concepto de habitualidad del artículo 18 respecto de esta última enajenación.
2. Una persona natural enajena a una sociedad anónima cerrada, un bien raíz adquirido en 1995. Tras agregar que, la cónyuge del enajenante del inmueble es directora y representante legal de la sociedad adquirente y, ella junto a su hijo, son dueños de una empresa que participa en un 18% en otra empresa que posee 70% de las acciones de la sociedad compradora, consulta si son aplicables las normas de relación contenidas en el N° 8 del artículo 17 de la LIR, vigente al 31.12.2014.

Conforme el numeral XVI del artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.780, el mayor valor obtenido en las enajenaciones de bienes raíces situados en Chile, adquiridos antes del 01.01.2004 y efectuadas por personas naturales que no sean contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva, se sujetará a las disposiciones de la LIR, según su texto vigente hasta el 31.12.2014.

Por su parte, el artículo 23° transitorio de la Ley N° 21.210 estableció que, para aplicar la regla del numeral XVI señalado, se entenderá que las operaciones son realizadas por contribuyentes que determinan el IDPC sobre rentas efectivas si, al momento de su enajenación, los bienes forman parte del giro, actividades o negociaciones de su empresa individual.

En efecto, según las disposiciones de la LIR, vigentes al 31.12.2014, la letra b) del N° 8 del artículo 17 dispone, en lo esencial, que no constituye renta el mayor valor obtenido en la enajenación no habitual de bienes raíces cuando se efectúe a una parte no relacionada.

Al respecto, la expresión “o en las que tengan intereses” refiere, en términos amplios, al caso en que, en definitiva, existe vinculación patrimonial o interés económico entre el cedente y el adquirente, ya sea en forma directa o indirecta; es decir, cuando la persona que enajena es socio o accionista bajo las condiciones que indica dicha norma de la sociedad adquirente, o cuando la persona enajenante se encuentra vinculada patrimonialmente o tiene un interés económico con la sociedad adquirente, en los términos ya indicados, a través de otra u otras personas.

Por otra parte, el artículo 18 de la LIR, vigente a dicha época, entregaba al SII la facultad de determinar la habitualidad, considerando el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate. Determinar la habitualidad como

la existencia de un interés es una cuestión de hecho entregada a las respectivas instancias de fiscalización.

Precisado lo anterior, y respecto de la primera consulta, atendido que las operaciones del individuo efectuadas con su patrimonio personal tributariamente están separadas de las operaciones efectuadas en el marco de su EI, las operaciones realizadas por la EI no se consideran para determinar la habitualidad en la enajenación que efectúa la persona natural con su patrimonio personal. Lo anterior, sin perjuicio de existir otras circunstancias previas o concurrentes a la enajenación que pudiesen concluir que exista habitualidad.

En cuanto a la segunda consulta, corresponde analizar las normas de relación contenidas en el inciso cuarto del N° 8 del artículo 17 de la LIR vigente al 31.12.2014 para determinar si existe o no relación entre el vendedor y comprador.

Para que tenga aplicación dicha normativa, quién enajena es socio o accionista bajo las condiciones que establece la norma y, por la otra, quién adquiere es la respectiva sociedad o bien el adquirente es una sociedad en la cual el socio o accionista tiene un interés patrimonial o económico, ya sea de forma directa o indirecta.

A propósito de lo anterior, en principio, considerando los antecedentes descritos, no existe relación entre las partes, toda vez que el enajenante no tiene la calidad de accionista de la sociedad ni intereses directos o indirectos en ella. No obstante, lo anterior podría variar respecto a la cónyuge, por el régimen patrimonial de matrimonio entre el enajenante (marido) y la cónyuge que posee indirectamente un porcentaje de la sociedad adquirente, toda vez que en el régimen de sociedad conyugal el marido es dueño de los bienes sociales respecto de terceros.

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de los casos consultados se informa que, en principio y de acuerdo con los antecedentes, no se verificaría en la especie habitualidad ni relación, respectivamente, sin perjuicio de su revisión por las respectivas instancias de fiscalización.

ORD. N° 958, DE 16.05.2024

Conceptos clave: Tributación aplicable al término de giro.

De acuerdo con su presentación, una sociedad cesa actividades el 12.12.2023; el 10.01.2024 se otorga escritura pública de disolución de la sociedad, pero recién en el año 2025 se realizará la liquidación y adjudicación de los bienes.

Se realizan las siguientes consultas, respondidas en el mismo orden:

1. Si la fecha en que se entienden retiradas o distribuidas las utilidades de la sociedad que hace término de giro es aquella en que la sociedad efectivamente cesa en sus actividades.

Al respecto, se confirma que la fecha en que opera la ficción de retiro es la fecha del término de giro del contribuyente, esto es, cuando éste ha cesado efectivamente en sus actividades, lo cual, por tratarse de una situación de hecho, debe acreditarse y verificarse en la instancia de fiscalización respectiva.

2. Si la utilidad o pérdida que se produzca por aplicación del N° 5 del artículo 38 bis de la LIR no se tendrá por acreditada con el certificado de término de giro del SII, sino que en un momento posterior; cual es, el de liquidación y adjudicación de bienes.

Se informa que la sola emisión del certificado de término de giro no tiene como efecto la liquidación de la sociedad y la adjudicación de sus bienes que permita determinar un resultado al socio o accionista inversionista. Por tanto, al momento de adjudicarse los bienes a los socios o accionistas se establece la diferencia entre el valor de los bienes adjudicados y el valor de la inversión total realizada en la empresa que se disuelve y liquida.

3. Qué deben hacer los socios, acogidos al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR de la sociedad que termina su giro, cuando el monto de utilidades acumuladas que se considera retirado sea mayor a lo que efectivamente se adjudique, y si en tal caso será necesario realizar algún ajuste a los registros tributarios provisorios de término de giro.

El control separado que debe llevarse en los registros de rentas empresariales de las cantidades que se entienden retiradas, distribuidas o remesadas solo se mantendrá vigente mientras no ocurra la adjudicación de los bienes de la sociedad que ha hecho el término de giro.

De este modo, una vez realizada la adjudicación el registro provisorio se cancelará, ingresando los mismos valores ahí controlados separadamente al registro tributario de rentas empresariales, sin ajuste alguno. A su vez, si se determina una diferencia entre el valor de los bienes adjudicados y el valor de la inversión total realizada en la empresa que se disuelve y liquida, aquello deberá reconocerse como un ingreso o gasto, según corresponda, en la determinación de la RLI.

4. Si el socio acogido al régimen tributario establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR puede distribuir las utilidades que se entienden distribuidas, por la ficción del N° 1 del artículo 38 bis o debe esperar el momento en que se produzca la liquidación y adjudicación respectiva.

Se informa que las utilidades que fictamente se entienden retiradas, distribuidas o remesadas no pueden ser repartidas, a su vez, por parte del socio mientras no se haya practicado la liquidación y adjudicación respectiva, por cuanto dichas cantidades no han ingresado materialmente al CPT del socio receptor, lo que solo se determinará una vez se produzca dicha adjudicación; siendo además la ficción una situación de excepción que no puede extenderse más allá de los efectos del término de giro.

ORD. N° 1018, DE 23.05.2024

Conceptos clave: Inscripción de *Unit Trust* en el Registro voluntario de instituciones financieras extranjeras o internacionales.

XXXXX (ZZZ) es una entidad gubernamental canadiense creada por ley, cuyo objetivo es proporcionar servicios de administración de inversiones al sector público de la Provincia de XXXXX, incluyendo fondos de pensiones, de seguros y otros fondos especiales de inversión de entidades o agencias vinculadas al Gobierno de XXXXX.

De acuerdo con la ley de pensiones canadiense, en ejercicio de su función de administración de fondos, ZZZ puede realizar inversiones directas u otorgar préstamos. Asimismo, señala que la legislación canadiense permite a ZZZ utilizar distintas alternativas para canalizar sus inversiones. Entre ellas, destaca el *Unit Trust*, que corresponde a un patrimonio separado de inversión, cuya titularidad y administración corresponde a ZZZ como *trustee*, en que los derechos a sus beneficios se encuentran representados por cuotas (*units*) emitidas por el *trust*, que son adquiridas por los partícipes del mismo (*unitholders*).

Los *Unit Trusts* generalmente son organizados y regidos por medio de una declaración de *trust* celebrada entre el *trustee* y los partícipes iniciales del *Unit Trust*. El *trustee* se obliga a mantener y administrar los activos del *Unit Trust* en beneficio de los partícipes, en la manera establecida en la declaración de *trust*, y estos últimos se obligan a pagar (o pagan en el acto) su contribución al *trust*, recibiendo *units* a cambio de su aporte.

Bajo la legislación canadiense, los *Unit Trusts* no gozan de personalidad jurídica propia, por lo que es el *trustee* quien detenta la propiedad legal de los activos del *Unit Trust*, sujeto a sus obligaciones fiduciarias. No obstante, desde un punto de vista de la legislación tributaria federal canadiense, un *Unit Trust* es gravado como un contribuyente distinto y separado del *trustee*, por lo que cuentan con su propio número de identificación tributaria.

Informa que ZZZ se encuentra organizando un *Unit Trust* de Financiamiento, cuyo *trustee* será ZZZ (o una subsidiaria de ZZZ) y sus partícipes serán, directa o indirectamente, los distintos fondos que administra ZZZ. De acuerdo con su declaración de *trust*, el *Unit Trust* de Financiamiento sólo se encontrará autorizado para otorgar créditos y adquirir instrumentos de deuda.

El consultante solicita la confirmación de determinados criterios de llenado del Formulario N° 3700 sobre solicitud de inscripción en el registro voluntario de instituciones financieras extranjeras e internacionales.

De acuerdo con el N° 1 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, los intereses pagados o abonados en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile se encuentran gravados con IA de tasa 35%. Sin perjuicio de lo anterior, de conformidad con la letra b) de dicho numeral, se aplicará una tasa de IA de 4% a los intereses provenientes de créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales.

La LIR dispone que una definición de “institución financiera extranjera o internacional es aquella “entidad domiciliada, residente o constituida en el extranjero” que cumple con los siguientes requisitos copulativos:

1. Tiene por objeto principal el otorgamiento de créditos, financiamiento u otras operaciones con esos fines.
2. Sus ingresos provengan mayoritariamente de su objeto principal.
3. Sus operaciones de financiamiento sean realizadas en forma periódica, y
4. Dicha entidad financiera cuenta con un capital pagado y reservas iguales o superiores a la mitad del mínimo que se exige para la constitución de los bancos extranjeros en Chile.

Cabe hacer presente que la incorporación del nuevo concepto de “institución financiera extranjera o internacional” tuvo por objetivo establecer mayores requisitos de sustancia económica para acceder la tasa rebajada de IA. En este sentido, los requisitos señalados anteriormente persiguen que el contribuyente beneficiado desarrolle efectivamente el giro de financiamiento, que tenga los activos para llevarlo a cabo y que asuma los riesgos propios de este tipo de operaciones.

Luego, para efectos del beneficio, “entidad” es un concepto amplio que incluye diversos tipos de contribuyentes, sin atender a si estos tienen personalidad jurídica o no, dado que lo relevante es su funcionamiento como una unidad económica destinada al giro del financiamiento en los términos dispuestos por la ley.

Refuerza lo anterior una interpretación sistemática que permite concluir que la noción de “entidad” considera patrimonios sin personalidad jurídica propia. En este sentido, el N° 1 del artículo 41 G de la LIR dispone que se entiende por entidad controlada “aquellas que, cualquiera sea su naturaleza, posean personalidad jurídica propia o no, tales como sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trusts”. Así, la noción de entidad incluye a los patrimonios de afectación, entendidos como un conjunto de bienes valorables en dinero y destinado a la realización de un fin específico, como sucede con los fondos de inversión, fondos mutuos, *trusts*, bienes constituidos en fideicomiso, entre otros.

Por lo anterior, en base a la descripción proporcionada en la consulta, el *Unit Trust* de Financiamiento – en cuanto una especie de patrimonio de afectación que funciona como una unidad económica o vehículo de inversión– puede comprenderse bajo el concepto de “entidad” para efectos de la letra b) del N° 1 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, sin perjuicio de que los bienes entregados en trust sean legalmente de propiedad de *ZZZ (trustee)*.

Considerando lo anterior, en la medida que el *Unit Trust* de Financiamiento cumpla con los requisitos para calificar como una institución financiera extranjera o internacional, se podrá inscribir en dicho registro voluntario.

El presente criterio se basa en la actual definición legal de “institución financiera”, a diferencia del criterio del Oficio N° 1052 de 2019, emitido con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210.

Atendido lo anterior, se estima que el llenado del Formulario N° 3700, en el caso concreto, deberá considerar los siguientes criterios:

1. Sección A (identificación de la institución financiera): se deberán incluir los datos del *Unit Trust* de Financiamiento.

2. Sección B (representantes de la institución financiera): se deberán incluir los datos de los apoderados y representantes del *Unit Trust* de Financiamiento.
3. Sección C (composición de la junta de administración): se deberán incluir los datos del *Unit Trust* de Financiamiento.
4. Sección D (detalles de propietarios y participación en el capital): se deben incluir los datos de los partícipes o *Unit Holders*.
5. Sección E (detalle de los bancos con los que realiza operaciones), Sección F (plazas en las que realiza operaciones), Sección G (actividades económicas que realiza la institución financiera) y Sección H (saldos cuentas último balance): se deberán incluir los datos asociados al *Unit Trust* de Financiamiento.

ORD. N° 1174, DE 06.06.2024

Conceptos clave: Reconocimiento en resultado de reajuste por IPC de préstamo recibido por empresa con contabilidad en moneda extranjera.

Una sociedad autorizada para llevar contabilidad en moneda extranjera contrató un pasivo el 01.02.2023 pactado en pesos por \$7.000.000.000, reajustables según variación del IPC. El dólar observado a esa fecha equivalía a \$804,28 pesos; por lo tanto, el monto del préstamo ascendió a USD 8.703.436,61.

Al cierre de cada período la sociedad reconoce el efecto del reajuste pactado de acuerdo con la siguiente mecánica:

- a. Calcula la variación del IPC entre la fecha de contratación y la fecha de cierre del ejercicio (2,9%).
- b. Calcula el reajuste multiplicando la variación del IPC por el monto originalmente pactado ($\$7.000.000.000 \times 2,9\% = \$203.000.000$).
- c. Calcula el valor actualizado del crédito en pesos (\$7.203.000.000).
- d. Convierte el valor actualizado en pesos a dólar según el tipo de cambio vigente al cierre del período ($\$7.203.000.000 / \$877,12 = \text{USD } 8.212.103,25$).
- e. Por último, reconoce un resultado de ganancia o pérdida resultante entre el monto actualizado y el monto original (USD 491.333,36).

En base a lo anterior, solicita confirmar si es correcto reconocer un ingreso o gasto por el reajuste del crédito; si para registrar la operación al cierre del período debe utilizarse el tipo de cambio a la fecha de cierre del período o el tipo de cambio correspondiente a la fecha en que se contrajo el crédito; si corresponde que se reconozca el resultado tributario por efecto del tipo de cambio entre la fecha de la operación y el cierre del ejercicio; y si la mecánica utilizada está ajustada o no a derecho.

Al respecto, los contribuyentes autorizados a llevar su contabilidad en moneda extranjera no quedan sometidos a las normas sobre corrección monetaria contenidas en la LIR.

Sin embargo, lo anterior no implica que dichos contribuyentes no deban reconocer los ingresos y/o gastos que se originen por la aplicación de reajustes y/o diferencias de

cambio en operaciones reajustables o pactadas en una moneda distinta a la moneda de curso legal y distinta a la autorizada para llevar su contabilidad, puesto que en tales casos deben aplicar las normas sobre reconocimiento de ingresos, costos y gastos conforme al régimen general.

Por consiguiente, los ingresos o gastos por reajustes provenientes de obligaciones contraídas en pesos, pero reajustables por IPC, deben ser reconocidos en resultados al cierre de cada año comercial, durante la vigencia del crédito o deuda.

Por último, se informa que se comparte la mecánica descrita anteriormente, para efectos de determinar el ingreso o el gasto por el reajuste del crédito al término del ejercicio.

ORD. N° 1338, DE 04.07.2024

Conceptos clave: Aplicación del CDTI con EE.UU. a fondos de inversión y fondos mutuos chilenos.

Se consulta al SII si los fondos de inversión y fondos mutuos chilenos se pueden acoger a las tasas rebajadas del artículo 10 del CDTI, por los dividendos que perciban por inversiones realizadas en EE.UU.

Es necesario tener presente que el CDTI aplica a las “personas residentes” de uno o de ambos Estados Contratantes, sobre los impuestos a la renta y sobre el patrimonio exigibles por los Estados Contratantes, siempre que se cumpla con los requisitos del artículo 24 sobre limitación de beneficios.

Luego, considerando que las cláusulas del Convenio sólo se aplican a las “personas residentes”, es necesario analizar si los fondos de inversión y fondos mutuos chilenos pueden calificar como “personas residentes” para los efectos del CDTI.

Sobre la materia, a partir del artículo 81 de la LUF, en conjunto con la LIR, se desprende que los fondos de inversión y fondos mutuos chilenos sujetos al referido artículo no se afectan con impuestos a la renta.

Al respecto, y considerando lo resuelto por el SII, los fondos de inversión y fondos mutuos chilenos no cumplen con los requisitos del artículo 4 del CDTI para ser considerados como residentes, por lo que el Convenio no es aplicable.

En consecuencia, los fondos de inversión y fondos mutuos chilenos no pueden reclamar los beneficios del CDTI, por lo que no rigen respecto de ellos las tasas rebajadas para dividendos.

SELECCIÓN DE OFICIOS RELEVANTES DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

ORD. N° 1684, DE 09.06.2023

Conceptos clave: Calificación de servicios como activo fijo – Devolución de IVA.

YYY SpA suscribe un contrato con el Ministerio de Transportes, en el cual se obliga en calidad de “suministradora” de buses eléctricos para el transporte de pasajeros de comunas. A su vez, YYY SpA adquirió los buses por compra efectuada a la empresa Comercial XX SpA, ambas pertenecientes al mismo grupo empresarial.

La solicitante indica una serie de servicios que XX SpA se obliga a prestar a YYY SpA, a saber, garantizar la calidad de los buses y corregir los defectos que éstos presenten en la oportunidad y forma regulada en los contratos de suministro, poner los buses a disposición de quien designe el Ministerio de Transportes, realizar el servicio mantenimiento de media vida de los buses y brindar el servicio de soporte local que los operadores le soliciten al suministrador.

En virtud de lo anterior, consulta si aquellos servicios se comprenden o no dentro del concepto de activo fijo, o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, para efectos de la devolución por artículo 27 bis de la LIVA.

El SII, luego de citar el referido artículo 27 bis, precisa los conceptos de activo fijo y de servicios que deban integrar el valor de costo de éstos, señalando lo siguiente:

- a. El concepto de activo fijo comprende todos aquellos bienes que han sido adquiridos o contruados con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación.
- b. En cuanto a los servicios que deban integrar el valor de costo de los activos fijos, debe tratarse de servicios efectivamente afectos a IVA, además de corresponder a desembolsos por servicios que han incidido directamente en la adquisición o construcción de tales bienes en la medida que se incorporen como elementos permanentes a éste, o desembolsos por servicios que permitan habilitar el bien para su correcto funcionamiento, de manera que quede operativo para la empresa.

En base a lo anterior y los antecedentes acompañados por la solicitante, el SII concluye que, aun supuesto que se trate de servicios afectos a IVA, no se desprendería que tales servicios adicionales –distintos a la entrega de los buses– correspondan a desembolsos que deban integrar el valor de costo de los activos fijos en los términos del artículo 27 bis, en tanto no serían servicios que inciden directamente en la adquisición de los vehículos incorporados como elementos permanentes a éste, o que permitan habilitarlos para su correcto funcionamiento, o que correspondan a mejoras del bien.

ORD. N° 2838, DE 15.11.2023

Conceptos clave: IVA en los servicios de provisión de personal.

Una SRL, conformada exclusivamente por socios personas naturales, profesionales de profesiones complementarias o afines, presta una serie de servicios profesionales en el ámbito de la tecnología de la información, tales como la provisión de profesionales debidamente capacitados en labores de apoyo informático, servicios de ingeniería de sistemas y desarrollo de *software*, y asesoría y capacitación en materia de tecnología de la información.

El contribuyente solicita confirmar:

1. Que la actividad consistente en suministrar personal a terceros en el ámbito tecnológico, aun cuando sea ejecutada a través de la puesta a disposición de profesionales que cuentan con los títulos respectivos y se encuentren destinados al desarrollo de labores de índole profesional específicas o genéricas, no es de aquellas que pueda ser desarrollada por una sociedad de profesionales y, por tanto, se encuentra siempre afecta a IVA; y,
2. Que el servicio de suministro de personal incluya actividades adicionales de supervisión y de dirección de los profesionales para el adecuado desempeño de las funciones no desvirtúa el carácter comercial que posee la actividad ni la convierte en un servicio profesional, salvo que la función de supervisión y dirección constituya por sí misma un servicio profesional relevante que, en el caso particular, sea el elemento principal de la prestación.

En este sentido, el SII indica que para que una sociedad se considere como de profesionales, se exige que sus prestaciones consistan exclusivamente en servicios profesionales y no realicen actividades clasificadas en el artículo 20 de la LIR.

Luego, la actividad consistente en provisionar personal a terceros, con o sin supervisión, es una actividad comercial propia de una agencia de negocios, clasificada en el N° 3 del artículo 20 de la LIR, lo que impide clasificar al prestador como una sociedad de profesionales, no pudiendo acogerse a la exención de IVA.

Conforme lo anterior, al calificar el prestador como agencia de negocios, no es relevante si la provisión de personal incluye o no actividades adicionales de supervisión y dirección.

ORD. N° 2908, DE 23.11.2023

Conceptos clave: Obligación de presentar Formulario 29.

Una sociedad que percibe rentas pasivas (participaciones en otras sociedades) y rentas no afectas a IVA correspondientes al arriendo de inmuebles no amoblados, consulta si está obligada a presentar su Formulario 29.

Al respecto, la LIRS indica que son contribuyentes de IVA, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, “que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada” con los impuestos establecidos en ella.

Por su parte, la LIVS obliga a todos los contribuyentes de IVA a pagar, hasta el día 12 de cada mes, los impuestos devengados en el mes anterior. Asimismo, establece que los referidos contribuyentes deben declarar el monto total de las “operaciones realizadas” en dicho periodo, incluyendo las exentas de impuesto. Esta declaración deberá ser presentada aun cuando el contribuyente, por aplicación del crédito fiscal que tenga derecho a deducir del impuesto sobre sus operaciones, no deba pagar suma alguna.

En cuanto al IVA, los contribuyentes afectos al referido impuesto, deben presentar el Formulario 29 respecto de todas las operaciones que realicen en el periodo respectivo, esto es, todas sus ventas o servicios afectos, exentos o no gravados.

Por otra parte, e independientemente que el código de actividad económica 643000 figure en el clasificador como afecto a IVA, para que una actividad económica se encuentre afecta, exenta o no gravada con IVA, deberá estar a la naturaleza propia de dicha actividad y no necesariamente al código que ella registre.

Precisado lo anterior, las rentas aludidas en la consulta no corresponden a “operaciones realizadas” por el contribuyente, sino que meramente a frutos derivados del dominio, posesión o tenencia de valores mobiliarios. Luego, dichas rentas no se encuadran entre las “operaciones” a que se refiere la LIVS.

Conforme lo anterior, es necesario modificar parcialmente lo señalado en el párrafo final del Oficio N° 2381 de 2023, en el sentido que los ingresos obtenidos con motivo de distribuciones de dividendos no corresponden a “operaciones” en los términos de la LIVS, por lo que no se deberán considerar para para efectos del cálculo de la restitución adicional.

Finalmente, se informa que el arriendo de inmuebles no amoblados se encuentra expresamente exento de IVA, razón por la cual dichas operaciones deben ser declaradas en el Formulario 29, solo en caso de que el contribuyente realice o haya realizado, al menos una vez, operaciones afectas a IVA. En consecuencia, si bien el peticionario es contribuyente de IVA, en la medida que no realice, ni haya realizado, operaciones afectas con este impuesto, no se encontrará obligado a presentar el referido formulario.

A mayor abundamiento, si nunca se ha efectuado actividades afectas y/o exentas de IVA, no corresponde presentar la mencionada declaración. Se hace presente que mediante el Formulario 29 se declaran otros impuestos, como PPM y retenciones de impuestos, respecto de los cuales la sociedad deberá presentar mensualmente, de ser el caso, dicho formulario.

ORD. N° 3190, DE 27.12.2023

Conceptos clave: Exención de IVA en prestaciones del grupo 23 del arancel MLE de FONASA.

El contribuyente pregunta a la autoridad tributaria si es que las prestaciones de salud incluidas en el grupo N°23 del de la nómina del arancel de Modalidad de Libre Elección (“MLE”) del Fondo Nacional de Salud (“FONASA”) acceden a la exención de IVA contenida en N°19 de la letra E del Art. 12 de la LIVS, atendido que en el grupo N° 23 del arancel MLE se contienen prestaciones que podrían ser calificadas como ventas para los efectos de la LIVS.

Al respecto se informa que la exención consultada beneficia a las prestaciones de salud establecidas por ley, financiadas por FONASA y aquellas financiadas por ISAPRES hasta el monto del arancel FONASA en que se encuentre inscrito el prestador respectivo procede solo respecto de prestaciones de salud.

La venta de aparatos médicos, tales como prótesis y órtesis, se encuentra afecta a IVA, aun cuando se encuentre incluida entre los beneficios que directamente subsidie FONASA o una ISAPRE, según corresponda.

En efecto, dentro del grupo N° 23 de la nómina del arancel MLE se contemplan un conjunto de bienes corporales muebles cuya adquisición financia y/o subsidia FONASA o la ISAPRE respectiva al paciente, para que sean posteriormente empleados en procedimientos que sí constituyen prestaciones de salud y que se encuentran contenidas en otros grupos de los aranceles MLE y/o de la modalidad de atención institucional.

Luego, el caso descrito en la consulta no accede a la exención de IVA contenida en el N° 19 de la letra E del artículo 12 de la LIVA.

ORD. N° 115, DE 10.01.2024

Conceptos clave: Crédito especial empresas constructoras.

Una empresa constructora celebró en noviembre de 2021 un contrato general de construcción a suma alzada con algunos comités de vivienda, cuyo permiso de edificación fue concedido el 28.07.2022.

Previo a la celebración del contrato, se había declarado humedal urbano un sector del terreno en el cual el proyecto inmobiliario sería emplazado, situación que las partes desconocían, motivo por el cual se verificó una modificación parcial de la ubicación de las viviendas, pero manteniendo la cantidad y características técnicas de ellas mantendrían en su totalidad.

En base a lo anterior, consulta si la modificación al permiso de edificación, para ajustar el emplazamiento del proyecto y no afectar el humedal urbano referido, no constituye una modificación sustancial de dicho permiso y, en consecuencia, corresponde aplicar íntegramente el crédito especial para empresas constructoras (“CEEC”).

Sobre esta, el SII señala que, en virtud de la Ley N° 21.401, los contratos generales de construcción que no sean por administración podrán seguir utilizando el CEEC íntegramente, respecto de bienes corporales inmuebles para habitación cuyo permiso de edificación se haya solicitado con anterioridad al 30.04.2023.

Adicionalmente, para optar a los regímenes transitorios de CEEC parcial de los artículos sexto y sexto bis de las disposiciones transitorias de la ley citada, es necesario que el permiso de edificación se obtenga antes del 01.01.2025 o antes del 01.01.2027.

En tal sentido, si con posterioridad a alguna de dichas fechas ocurre una modificación sustancial del objeto del contrato y/o del permiso municipal de edificación, se tratará de un nuevo contrato general de construcción o de una nueva construcción, respectivamente;

en cuyo caso la operación se registrará por el texto vigente al momento de la respectiva modificación, cumpliendo los demás requisitos legales.

Teniendo presente lo anterior, el SII confirma lo expuesto por el contribuyente, indicando que la modificación en cuestión no constituye una modificación sustancial de dicho permiso y, en consecuencia, corresponde aplicar íntegramente el CEEC.

ORD. N° 653, DE 04.04.2024

Conceptos clave: Cesión de crédito – Emisión de factura.

De acuerdo con los antecedentes, el SERVIU tiene la calidad de deudor cedido en la obligación que contiene un estado de pago relacionado con un contrato de construcción suscrito al amparo del DS N° 49 2011, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo.

El cesionario le ha manifestado al SERVIU que, en su calidad de dueño y titular del crédito cedido, podría directamente emitir la factura para documentar el referido estado de pago, consultando dicha institución si el cesionario del crédito que consta en el estado de pago referido puede emitir la correspondiente factura.

Al respecto, el SII cita los artículos 3, 52 y 53 letra a) de la LIVS, señalando que, de dichas normas es posible concluir que las facturas deben ser emitidas por los contribuyentes de IVA, esto es, por los vendedores, prestadores de servicios o aquellos que efectúen algún otro hecho gravado por la Ley.

En consecuencia, atendido que en la cesión de un crédito sólo se traspassa al cesionario la calidad de acreedor que tenía el cedente con todos sus accesorios, excepto aquellos que estén establecidos por su situación particular y personal, no corresponde que el cesionario del crédito –en la medida que no es el contribuyente del hecho gravado que pretende facturar– pueda emitir la factura por el cobro del estado de pago señalado en su consulta.

ORD. N° 851, DE 02.05.2024

Conceptos clave: Factura extemporánea – Crédito fiscal – Devolución de impuestos.

Una sociedad chilena dedicada a prestar servicios de envíos de dinero al extranjero que subcontrata los referidos servicios a una sociedad domiciliada en Uruguay, no emitió las correspondientes facturas de compra durante algunos períodos tributarios del año 2023.

En virtud de lo anterior, consulta sobre la forma de subsanar la no emisión de las correspondientes facturas de compra, junto con la posibilidad de hacer uso del crédito fiscal. Adicionalmente, solicita confirmar si una factura de compra se debe sujetar a la normativa de acuse de recibo contenida en el N° 7 del artículo 23 de la LIVS y, en tal caso, si es posible emitirla hasta el décimo día posterior al término del período, como permite el artículo 55 de la LIVS.

En lo referente a la consulta, el SII señala que, dado que el servicio de envío de dinero subcontratado por la sociedad chilena es utilizado en Chile, este se encuentra gravado con IVA.

Posteriormente, indica que el artículo 11 de la LIVS obliga al contribuyente de IVA beneficiario de un servicio prestado por un extranjero sin domicilio ni residencia en Chile a emitir una “factura de compra”, a declarar y enterar directamente el IVA en arcas fiscales.

Luego, señala que el artículo 23 de la LIVS establece que los contribuyentes afectos al pago de IVA tienen derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo periodo tributario, sin perjuicio de que el artículo 24 del mismo cuerpo legal permite deducir el crédito fiscal del débito fiscal dentro de los dos periodos tributarios siguientes, sólo cuando las respectivas notas de crédito y débito o las facturas se reciban o se registren con retraso, por cualquier hecho no imputable al contribuyente. De esta manera, transcurrido el plazo indicado, los contribuyentes no podrán rebajar directamente del débito fiscal de un periodo tributario las cantidades correspondientes al impuesto recargado en facturas no registradas oportunamente.

Por lo anterior, el SII concluye que la sociedad chilena debió emitir facturas de compra por los servicios subcontratados a la entidad uruguaya y utilizar el crédito fiscal en el mismo periodo de facturación o, a más tardar, en los dos periodos tributarios siguientes.

Sin perjuicio de esto, señala que para subsanar la no emisión oportuna de las facturas la sociedad chilena deberá emitir igualmente dichos documentos de forma extemporánea, por cada una de las operaciones, señalando como fecha del documento aquella en que se debió haber facturado.

Finalmente, señala que el crédito originado en dichas facturas no se podrá rebajar directamente de su débito fiscal si el contribuyente no se encuentra dentro de los periodos señalados en el artículo 23 y 24 de la LIVS. Sin embargo, si, como consecuencia de no haber registrado dentro de los plazos legales dicho impuesto, se le produjo al contribuyente un pago efectivo de impuesto, éste puede solicitar su devolución, en virtud de lo establecido en el artículo 126 del CT.

ORD. N° 961, DE 16.05.2024

Conceptos clave: Crédito fiscal IVA – Seguros de salud – Cambio parcial de criterio.

El contribuyente solicita reconsiderar el criterio contenido en el Oficio N° 2750 de 2021, confirmando la posibilidad de utilizar el crédito fiscal IVA asociado al pago de primas de seguros de salud que benefician a los trabajadores de una empresa, conforme a lo dispuesto en el N° 1 del artículo 23 de la LIVS.

De manera previa, el SII ha entendido que no corresponde utilizar como crédito fiscal el IVA soportado en el pago de primas de seguros contratados por una empresa en beneficio de sus trabajadores.

Sin embargo, el SII modifica parcialmente dicho criterio, indicando que darán derecho a crédito, por entenderse relacionados directamente con el giro o actividad del contribuyente,

en virtud del N° 1 del artículo 23 de la LIVS, los seguros contratados en beneficio de los trabajadores que realicen labores que el contribuyente destine a operaciones gravadas con IVA y que cubran riesgos propios o asociados al desarrollo de dicho giro o actividad.

Sin perjuicio de lo anterior, destaca que esto no ocurre si dichos seguros tienen como beneficiarios, por ejemplo, a familiares del trabajador o terceras personas, caso en el cual se entiende que dichas primas no están vinculadas directamente con el giro o actividad del contribuyente, ni con los riesgos propios o asociados a dicho giro o actividad, razón por la cual no darán derecho a crédito fiscal.

ORD. N° 1096, DE 30.05.2024

Conceptos clave: Mandato para la venta – Arriendo de inmueble.

Un contribuyente consulta sobre el IVA aplicable en las ventas efectuadas a través de los denominados “*concept stores*”, los cuales son una forma de exhibir y vender productos en que diferentes contribuyentes arriendan pequeños espacios de un lugar común, en donde se exhiben y venden sus productos, aplicándose además el cobro de una comisión por las ventas.

Suponiendo que el “*concept store*” realiza ventas por cuenta de terceros –a nombre propio– a cambio de una comisión, cumpliendo así el rol de un comisionista para vender, el SII concluye que:

El comisionista se encontrará afecto a IVA únicamente respecto de su comisión, sin perjuicio que deberá emitir directamente las boletas o facturas a los compradores por el monto de cada una de las ventas, señalando el nombre de su mandante o bien una simbología especial que lo individualice.

Por otro lado, deberá emitir una factura a su mandante, recargando el IVA que corresponde aplicar por la comisión, siendo responsable de su declaración y entero en arcas fiscales.

Adicionalmente, para rendir cuenta de su mandato, el comisionista deberá emitir, al menos una vez al mes, una liquidación del total de las ventas o servicios efectuados por cuenta del mandante y del IVA recargado en dichas operaciones, pudiendo emitir en un solo documento la liquidación de ventas y la facturación de la comisión mediante una liquidación–factura.

El procedimiento descrito es independiente del medio de pago utilizado por los compradores para pagar los bienes que el mandatario enajena por cuenta de terceros.

En cuanto al arriendo de espacio, este podrá encontrarse gravado con IVA en la medida que se cumplan las condiciones establecidas en la letra g) del artículo 8° de la LIVS.

Finalmente, el mandante no se encuentra obligado a informar al SII la dirección del comisionista como sucursal de ventas, por no tratarse de un establecimiento en donde el mandante realice actividades de su giro y que sea distinto de aquél en que desarrolla su actividad principal o casa matriz.

ORD. N° 1251, DE 19.06.2024

Conceptos clave: Artículo 27 bis LIVS en relación a los servicios que deban integrar el valor de costo de un activo fijo.

El contribuyente es un grupo empresarial que tiene la intención de construir una planta de energía. En este sentido, se solicita confirmar que dichos servicios de estudios previos a la ejecución del proyecto de energía, –incluso antes de la recepción total o parcial de las obras– cumplen con los requisitos para acogerse al beneficio contenido en el artículo 27 bis de la LIVS.

La LIVS permite recuperar el remanente de crédito fiscal soportado en la utilización de servicios que se destinen a formar parte del activo fijo y por tanto no respecto de cualquier servicio. En efecto, dichos servicios deben integrar el costo del referido activo, el que naturalmente debe existir y ser adquirido por el contribuyente.

En consecuencia, los servicios que deban formar parte del costo de los respectivos activos fijos no darán derecho a devolución en virtud del artículo 27 bis de la LIVS, sino hasta que el contribuyente se haga dueño de dichos bienes, cuyo valor se debe integrar –en parte– por el costo de dichas prestaciones.

Precisado lo anterior, para establecer si el contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución de los remanentes de crédito fiscal originados en servicios que deben integrar el costo del activo, de acuerdo con el artículo 27 bis, en las respectivas instancias de fiscalización se deberá acreditar que:

1. Se trate de servicios efectivamente afectos a IVA y de créditos generados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 23 de la LIVS;
2. Los servicios forman parte del costo directo del respectivo bien. Esto es, el desembolso por un servicio que ha incidido directamente en la adquisición o construcción de bienes del activo fijo de la empresa deberá integrar el costo del bien, en la medida que dicho servicio se incorpore como elemento permanente al respectivo bien. Es así como –por ejemplo–, tratándose del montaje e instalación del bien, quedarán comprendidos todos aquellos desembolsos en que se incurra con motivo de servicios que permitan habilitar el bien para su correcto funcionamiento, de manera que quede operativo para la empresa.

Por su parte, el costo de los bienes del activo fijo se conforma por el valor realmente invertido en su adquisición o construcción, incluyéndose el valor de adquisición conforme a factura o contrato, fletes o seguros contratados para trasladar el bien hasta la propiedad del contribuyente, gastos de montaje o instalación, mejoras útiles, entre otros. Lo anterior, siempre que hayan incidido directamente en la adquisición o construcción de los referidos bienes.

Precisado lo anterior, de acuerdo a lo señalado por el peticionario, los servicios de ingeniería conceptual tendrían por objeto definir, en forma preliminar y “gruesa”, algunos aspectos relevantes del proyecto respectivo como lo son las capacidades requeridas para las instalaciones y equipos, su disposición, ubicaciones, diagramas de flujos de procesos

principales y estudio de accesos de caminos. Asimismo, permitiría realizar una estimación de la inversión que requiere el proyecto y cumplir con las exigencias del sistema de evaluación de impacto ambiental en nuestro país. Finalmente, también incluiría los servicios relacionados con la instalación de ciertas torres que proveerán datos e información relativa a las condiciones de viento y que permitirá en el futuro de forma precisa, la ingeniería para la instalación del parque eólico que formará parte del proyecto.

A partir de lo anterior, y sin perjuicio que verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 27 bis es una cuestión de hecho entregada a la revisión de las respectivas instancias de fiscalización, se estima que los servicios consultados constituirían propiamente GPM, que no forman parte del costo directo de los bienes del activo fijo de la empresa, ya que no inciden, como elementos permanentes, en la adquisición o construcción de la referida planta destinada a la producción de hidrógeno verde.

Luego, dichos desembolsos, en la medida que cumplan con los requisitos que establece el N° 9 del artículo 31 de la LIR, podrán deducirse de la renta de la empresa que incurrió en tales sumas, en la forma prescrita por dicha disposición.

ORD. N° 1452, DE 19.07.2024

Conceptos clave: Artículo 27 bis – DFL N° 2 – EI – Persona jurídica.

Un contribuyente solicita confirmar si un EI y las personas jurídicas pueden solicitar el beneficio establecido en el artículo 27 bis de la LIR tratándose de viviendas económicas adquiridas para inversión (DFL N° 2).

Al respecto, el SII señala que los beneficios incorporados a las respectivas viviendas económicas, por regla general, solo pueden acceder las personas naturales y hasta un límite de dos viviendas.

De este modo, considerando que la persona natural, al asignar las viviendas económicas a su EI, no transfiere su dominio, el que continúa en cabeza de la primera, dicha asignación no implica, por sí sola, la pérdida de los beneficios tributarios incorporados al DFL N° 2.

Luego, en la medida que la persona natural titular de la EI se mantenga acogida a los beneficios DFL N° 2 y las rentas de arrendamiento provenientes de las viviendas económicas asignadas a su EI se eximan de IVA por aplicación de lo dispuesto en el N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIR, en concordancia con el artículo 15 del DFL N° 2, no es aplicable lo dispuesto en el artículo 27 bis de la LIR.

Finalmente, y respecto de las personas jurídicas, en la medida que no pueden acogerse a los beneficios establecidos en el DFL N° 2, pueden utilizar el mecanismo establecido en el artículo 27 bis de la LIR, siempre que cumplan sus requisitos.

SELECCIÓN DE OFICIOS RELEVANTES DE OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS

ORD. N° 32, DE 29.04.2024

Conceptos clave: Aplicación de la NGA y facultad de tasación al proceso de reorganización empresarial que indica.

Un grupo de hermanos, en su calidad de personas naturales, son dueños de derechos sociales y acciones en distintas sociedades del grupo. Con el objeto de resguardar el patrimonio familiar de acuerdo con las reglas establecidas en su Protocolo Familiar, se ha acordado reorganizar el grupo empresarial.

Se plantea que cada hermano constituya una sociedad holding familiar de tal forma que, en el futuro, ingrese la descendencia de cada uno de ellos y así establecer por cada rama, una única voluntad familiar. Lo anterior otorgará mayor estabilidad al negocio a través del tiempo y ayudará el ingreso de las nuevas generaciones y que el fallecimiento o desavenencias familiares no afecten la marcha de las empresas.

Al constituir su respectiva sociedad holding, cada hermano aportará, a título de capital, las acciones que tienen en forma directa sobre las sociedades de la familia. Los aportes, deberán hacerse a costo tributario, para que sean neutros en cuanto a sus efectos, ya que de otra forma se puede producir una pérdida o utilidad tributaria, respecto de una reestructuración familiar que sólo persigue reorganizar la forma de control de las empresas y las participaciones familiares.

Atendido que cada hermano es dueño como persona natural de las participaciones en las sociedades familiares, para poder cumplir con el requisito de la disposición referida, relativo a que subsista la empresa aportante, cada uno de ellos deberá crear una EI, a la cual asignen sus respectivas participaciones en las sociedades familiares. En principio, las EI solamente se extenderán a mantener las acciones en las sociedades.

Formadas las EI, serán éstas, las que a costo tributario aportarán las acciones y derechos en las sociedades familiares a la respectiva sociedad holding de cada hermano.

Indica, que la legítima razón de negocios bajo la cual se ampararían los aportes, consiste en darle continuidad a los negocios familiares mediante la unión en una SpA por cada rama familiar de la propiedad de las participaciones sociales que hoy se encuentran en manos de las personas naturales. Posteriormente, cada hermano podrá incorporar a sus hijos a sus respectivas sociedades holding, con el objeto de tener una única voluntad y capacitar a las nuevas generaciones para que ejerzan su calidad de accionistas.

En razón de lo expuesto, solicita confirmar que la reorganización propuesta, cumple con los requisitos del inciso quinto del artículo 64 del CT y que, por lo tanto, no procede aplicar la norma de tasación a los aportes que harán los EI en la constitución de las sociedades holding, así como tampoco procedería la aplicación de la NGA.

Al respecto, el SII indica que:

1. Inicio de actividades como EI

Las EI son entidades que se dedican a actividades industriales, mercantiles, que no están organizadas como persona jurídica y que se caracterizan porque los activos y pasivos incorporados al giro de la empresa no conforman un patrimonio separado, distinto del patrimonio personal del EI.

Por esa razón, para establecer los efectos impositivos que corresponden a la persona natural y al EI, resulta esencial el registro en la contabilidad de los bienes asignados a la EI, que en este caso corresponden a las acciones de las sociedades operativas, que pasan a constituir sus activos, lo que no implica un aporte o enajenación, porque no existe una separación patrimonial entre la EI y la persona natural.

En el ámbito de la facultad de tasación, se deberá analizar si las etapas de la reorganización expuesta responden a la legítima razón de negocios presentada por los consultantes.

Por su parte, en materia de NGA, se estima que, si bien es parte del legítimo derecho de opción de los contribuyentes organizar sus negocios de la forma que la autonomía de la voluntad lo permita, corresponde verificar si los efectos económicos y/o jurídicos del acto consultado, en el contexto de la reorganización propuesta, son relevantes frente a los meramente tributarios, para evitar que la iniciación de actividades como EI se utilice con fines elusivos.

2. Constitución de sociedades holding aportando las participaciones en sociedades del grupo a valor tributario

Al respecto, habiendo analizado los objetivos de la reorganización declarados por el consultante, no se advierte que el primer paso de la reorganización, esto es, que cada hermano inicie actividades como EI, sea necesario para cumplir con los referidos objetivos. En efecto, tales propósitos podrían alcanzarse únicamente con el paso dos, esto es, la constitución de una sociedad holding por cada hermano, sin que las personas naturales inicien actividades como EI.

Así, la sola constitución de una sociedad holding por rama familiar permitiría tener una única voluntad como núcleo familiar y capacitar a las nuevas generaciones para que ejerzan su calidad de accionistas conforme al Protocolo. Luego, si se pretende que cada rama familiar tenga su propia holding para evitar con ello que los integrantes de la familia que vayan ingresando a la propiedad del negocio familiar tengan participación directa en las sociedades operativas con el fin de que estas últimas no vean afectado su funcionamiento, bastaría la sola constitución de la respectiva holding por cada hermano, sin que pueda apreciarse la razón de iniciar actividades como EI, más allá de evitar la generación de un efecto tributario.

Refuerza lo que se viene señalando, que los hermanos adquirieron parte de los derechos sociales y acciones de las sociedades del grupo por sucesión por causa de muerte, participaciones que igualmente aportarán a las sociedades holding, sin necesidad de asignarlas a su EI, lo cual daría cuenta de que, para cumplir con las razones y objetivos declarados, no es necesario el primer paso de la reorganización.

Por último, tampoco se desprende de los antecedentes acompañados a la consulta, que los EI vayan a ejercer otras actividades empresariales, limitándose únicamente a mantener las acciones de las sociedades holding que constituirán.

Por lo tanto, analizado el conjunto de actos que comprende la reorganización, no se observa que ésta responda una legítima razón de negocios en los términos del inciso quinto del artículo 64 del CT, razón por la cual, el SII podrá aplicar la facultad de tasación que le otorga dicha norma a cada uno de los aportes de acciones y derechos que efectúen los hermanos, como EI, al constituir sus respectivas sociedades holding familiares.

Siendo procedente el ejercicio de la facultad de tasación contemplada en el artículo 64 del CT no procedería la aplicación de la NGA; lo que no obsta a que si, verificado que han variado sustantivamente los antecedentes en que se funda la consulta, el SII pueda revisar si existe abuso o simulación, para evitar que la iniciación de actividades como EI se utilice con fines elusivos.

ORD. N° 956, DE 16.05.2024

Conceptos clave: ITE – Contratos de línea de crédito – Contratos de depósitos – Capitalización automática de intereses – Prórroga.

Diversas sociedades de un grupo suscribieron entre ellas contratos de líneas de crédito y contratos de depósito, pactándose en ambos tipos de contratos el devengo de intereses que se capitalizan automáticamente en ciertos períodos y bajo determinadas circunstancias.

Como consecuencia de lo anterior, el contribuyente solicita confirmar que:

1. La capitalización automática de intereses pactada en los contratos de línea de crédito y de depósito acompañados no se encuentra gravada con ITE.
2. La celebración documentada de la prórroga o renovación de contratos documentados no afectos o exentos de ITE no se encuentra gravada con ITE.
3. La celebración documentada de la prórroga o renovación de los contratos de línea de crédito o de depósito acompañados, donde se verificó de manera previa la capitalización automática de intereses, no se encuentra gravada con ITE.

Al respecto, el SII indicó que los intereses capitalizados automáticamente con ocasión de los contratos de línea de crédito y de depósito, no se gravarían con ITE por no concurrir los presupuestos establecidos en el artículo N° 2 de la LITE, aun cuando medie una prórroga o renovación documentada.

Por otra parte, cabe agregar que la capitalización automática de intereses no disminuiría el saldo disponible de la línea de crédito, por lo que no se verificaría el uso de aquella.

Finalmente, la celebración documentada de prórrogas o renovaciones de contratos documentados no afectos o exentos de ITE, no configurará el hecho gravado del artículo N° 2 de la LITE, en la medida que dichas prórrogas o renovaciones se efectúen en la forma establecida en el referido artículo, manteniendo de este modo la plena identidad corpórea y legal del documento original y, por tanto, su carácter de no afecto o exento.

ORD. N°1169, DE 06.06.2024

Conceptos clave: Cómputo del plazo establecido en el artículo 126 del CT para solicitar la devolución de IA pagado en exceso por concepto de dividendos.

Hubo inversionistas extranjeros residentes en países con los cuales Chile mantiene CDTI que percibieron dividendos desde sociedades constituidas en Chile durante los años 2018, 2019 y 2020.

Señala que dichas sumas pagaron el IDPC e IA y que, al momento de imputar el crédito por el IDPC pagado, se determinó erróneamente un porcentaje de restitución de dicho impuesto, en circunstancias que no correspondía por residir en un país con el cual se mantiene vigente un CDTI.

Solicita se confirme que el acto o hecho concreto que sirve de fundamento para la petición de devolución de un impuesto pagado en exceso respecto de un dividendo pagado al extranjero está determinado por la toma de conocimiento del tratamiento tributario definitivo aplicable al pago de un dividendo con ocasión de la declaración jurada y emisión de los certificados a que se encuentra obligada la empresa.

En efecto, lo que el contribuyente solicita es la determinación del acto o hecho que sirve de fundamento a una petición de devolución de IA retenido en exceso por la empresa generadora de las utilidades que se remesan al extranjero a sus accionistas, producto de la utilización como crédito provisorio de un monto inferior al que correspondía.

Sobre el particular, cabe señalar que en los años comerciales 2017 a 2019, las empresas sujetas al régimen de IDPC con deducción parcial de crédito en los impuestos finales, en primer término, definían la calificación tributaria de los dividendos que favorecían a sus propietarios considerando los remanentes iniciales de los registros tributarios del ejercicio en curso. Si los dividendos eran imputados a alguno de los remanentes iniciales, la calificación tributaria quedaba definida. Al contrario, si los dividendos no resultaban imputados en la forma descrita, debían imputarse a los remanentes finales del año en curso y en tal caso se les otorgaba un crédito provisorio por IDPC al momento de la retención con la obligación de restitución cuando correspondiera. A contar del año 2020, las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos definen la calificación tributaria de los dividendos que favorecen a sus propietarios considerando solo los remanentes finales de los mencionados registros. Por lo tanto, en todos los casos se otorga un crédito provisorio por IDPC al momento de la retención con la obligación de restituir, cuando correspondiera.

Por su parte, las rentas por concepto de dividendos en beneficio de los propietarios no residentes (accionistas) se clasifican en el N° 2 del artículo 58 de la LIR y no constituyen rentas que deban ser declaradas anualmente en un Formulario 22.

De acuerdo con lo anterior, la retención del IA que efectúa la empresa en virtud del inciso segundo N° 4 del artículo 74 de la LIR debe satisfacer la obligación tributaria. Por lo tanto, el accionista no residente cumple su obligación tributaria soportando la mencionada retención.

Ahora bien, el cálculo de la retención con la utilización de un crédito provisorio está establecida en la ley y no tiene dependencia alguna con la calificación tributaria del

dividendo al término del ejercicio. Y en el caso particular, justamente el cálculo de la retención que se enteró en arcas fiscales es la que se determinó con errores, pagándose una retención que incluía, indebidamente, el débito fiscal de la restitución que dispone el artículo 63 de la LIR.

Por lo tanto, el acto o hecho que sirve de fundamento corresponde al pago excesivo de la retención, debido al error de cálculo en su determinación. Esto es, la fecha en que se declaró y enteró erróneamente en arcas fiscales la retención vía Formulario 50.

Distinto es el caso en que la retención al momento de la remesa se haya determinado correctamente y que al término del ejercicio la imputación del dividendo se haya efectuado con cargo, por ejemplo, a INR, es decir, imputación al registro REX. En tal evento, se ha establecido que sobre dicho dividendo no debió haberse retenido, porque la renta no se encontraba afecta a IA.

En esta última situación, el acto o hecho que sirve de fundamento a la devolución, sería el establecimiento de la calificación tributaria de la renta, es decir, el 31 de diciembre del año en que se efectuó la retención.

Finalmente, se informa que los accionistas, contribuyentes del IA, podrán solicitar la devolución del exceso de retención que afectó a sus rentas por concepto de dividendos, conforme al artículo 126 del CT y dentro del plazo que dicha norma establece. Además, también podrán solicitar la devolución a través de su declaración anual de impuesto a la renta, aun cuando no se encuentre obligado a efectuar dicha declaración de acuerdo con el artículo 65 de la LIR.

ORD. N° 1339, DE 04.07.2024

Conceptos clave: Aplicación de la NGA al proceso de reorganización empresarial que indica.

Una sociedad de inversión compuesta por tres accionistas no relacionados entre sí tiene la intención de incorporar un nuevo socio.

Con el objetivo de reconocer el derecho que los actuales accionistas tienen sobre las utilidades generadas con anterioridad al eventual ingreso del nuevo inversionista, se encuentran analizando: (i) realizar un aumento de capital que se pagará mediante la capitalización directa de cuentas por cobrar; y/o (ii) acordar una distribución de las utilidades acumuladas, y que cada accionista, libremente opte si posteriormente capitaliza o no los activos distribuidos como pago de dichas utilidades.

En este sentido, los contribuyentes solicitan conformar lo siguiente al SII: (i) Que la capitalización de las cuentas por cobrar intragrupo forma parte del costo tributario para los accionistas y (ii) la eventual distribución de utilidades en especies y posterior capitalización de los activos distribuidos se enmarca dentro del derecho de opción del contribuyente, obedeciendo a una legítima razón de negocios y, por lo tanto, no constitutiva de conductas elusivas.

En primer término, el aporte de la cuenta por cobrar en el contexto del aumento de capital que se pretende suscribir, cumpliendo con las formalidades propias de la modificación

del contrato social, constituiría una inversión que aumenta el CPT de la sociedad. Lo anterior supone constatar que la capitalización de la cuenta por cobrar haya implicado una transferencia efectiva de recursos patrimoniales, en cuyo contexto se revisará también el origen, naturaleza y cuantía del acto jurídico que dio lugar a la cuenta por cobrar.

Respecto del costo tributario de las acciones que se reciben como consecuencia del aporte de la cuenta por cobrar, se informa que este corresponderá al valor del aporte reajustado, sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda por el mayor o menor valor obtenido por el aportante en la enajenación del referido crédito.

En cuanto al segundo criterio, el consultante fundamenta la operación en la consecución de dos objetivos: reconocer la propiedad sobre las utilidades generadas hasta la fecha de ingreso del nuevo inversionista y tener la posibilidad de evitar una eventual dilución al momento del ingreso del nuevo inversionista.

Al respecto, la realización de una distribución de utilidades que sería pagada en especies para que cada accionista pueda optar si suscribir o no un aumento de capital u optar entre quedarse con las utilidades y diluirse en la propiedad de la sociedad, en principio, formarían parte del legítimo derecho de opción de los contribuyentes a organizar sus actividades, negocios o actos afectos a impuestos de la forma que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando que los contribuyentes no tienen la obligación de optar por aquella alternativa que sea más costosa desde el punto de vista impositivo.

Así, las operaciones expuestas precedentemente no constituirían actos o negocios que puedan ser considerados elusivos, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso puedan modificar tal conclusión.

Con todo, en una eventual fiscalización se tendrá especial consideración las circunstancias que rodean al acto jurídico, entre ellas, la relación que exista entre los accionistas entre sí y respecto del nuevo inversionista; los bienes con que se pagará la distribución de utilidades en especie; las operaciones que sucedan al aumento de capital para descartar que el principal efecto de los actos o negocios presentados haya sido aumentar el costo tributario de las acciones de la sociedad de inversión en una venta posterior; la (des)proporción entre el valor del aumento de capital fijado por las partes y el valor comercial de la sociedad a dicha fecha, entre otros.

ORD. N° 1446, DE 19.07.2024

Conceptos clave: CDTI entre Chile y EE.UU. – Certificado de residencia tributaria.

A propósito de la publicación en el DO de la entrada en vigencia del CDTI entre Chile y EE.UU. el contribuyente solicita:

1. Aclarar la forma en que deben acreditarse los requisitos del artículo 24 del CDTI sobre limitación de beneficios, para considerar a una persona como “calificada” y que esta pueda acceder a los beneficios de este y, en particular, si el Anexo N° 1 de la Res. Ex. N° 58 de 2021 es suficiente para ello.

2. Informar si, debido a los tiempos de demora en la emisión y apostilla de certificados de residencia por parte de la administración tributaria de EE.UU., existe algún tipo de marcha blanca o coordinación entre administraciones tributarias en función del resolutivo N° 3 de la Res. Ex. N° 151 de 2020.

Sobre el particular, el SII precisa que el Anexo N° 1 de la Res. Ex. N° 58 de 2021 no está destinado a otorgar a un residente la calidad de “persona calificada” en el contexto del CDTI, sino que trata sobre el certificado emitido por la autoridad competente del otro Estado Contratante para los efectos que el agente retenedor en Chile pueda no practicar la retención, o practicarla con la tasa rebajada establecida en el CDTI según corresponda. Por lo tanto, dicha Res. Ex. no es suficiente para los efectos de considerar a una persona como “calificada” conforme al artículo 24 del CDTI.

Por otro lado, el SII señala que del artículo 74 N° 4 de la LIR, se desprende que, si bien el certificado de residencia fiscal permite dar por acreditada (“presumir”) la residencia fiscal del contribuyente, nada impide que se pueda tener por acreditado el mismo hecho mediante otro medio de prueba legal en ciertos casos o que el referido certificado pueda entregarse en cualquier momento durante el respectivo año calendario, considerando que el certificado permite acreditar la residencia fiscal del contribuyente “durante el año calendario en que se haya emitido”.

En consecuencia, concluye que, para los efectos del citado artículo, excepcionalmente y dependiendo de las circunstancias, el contribuyente podrá acceder a los beneficios ahí contemplados presentando copia del documento en el que conste que ha solicitado el certificado de residencia ante la administración tributaria correspondiente, siempre y cuando se acompañe el certificado de residencia durante el mismo año calendario en que no se efectuó la retención, en el que se acredite que tuvo la calidad de residente al momento del devengo del IA.

ORD. N° 1450, DE 19.07.2024

Conceptos clave: CDTI entre Chile y EE.UU. – Certificado de residencia tributaria – Restitución crédito IDPC.

AAA es un fondo formado y vigente conforme la legislación de las Islas Vírgenes Británicas, considerado como fiscalmente transparente, por lo que sus rentas se encuentran sometidas a imposición al nivel de las personas que tienen interés en él, los cuales son en un 97% residentes de EE.UU.

AAA es dueño en su totalidad de BBB, sociedad constituida en EE.UU., considerada como “*disregarded entity*”, lo que significa que los activos, pasivos y actividades de BBB se consideran, en consecuencia, activos, pasivos y actividades de AAA.

BBB, a su vez, es accionista de una administradora de fondo de pensiones en Chile, desde la cual percibe dividendos.

La administradora de fondos de pensiones habría restituido a título de débito fiscal una cantidad equivalente al 35% del monto del crédito por IDPC, la cual, según el contribuyente, no sería correcta, considerando que respecto de rentas que perciban residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un CDTI, está permitido no restituir dichos montos, aunque el CDTI no se encuentre vigente, en los términos del artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899.

En dicho contexto, el contribuyente solicita confirmar que:

1. AAA y BBB son consideradas transparentes.
2. Los documentos acompañados cumplen los requisitos establecidos en la Res. Ex. N° 151 de 2020 para acreditar que los beneficiarios de AAA y BBB son residentes de EE.UU.
3. En consecuencia, los dividendos gozan del total del crédito por impuesto de primera categoría, sin que sea aplicable la obligación de restitución del 35% de dicho crédito, en virtud del artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899.

Respecto de lo consultado, el SII informa que para efectos de la aplicación del beneficio contenido en el artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899:

1. AAA y BBB podrán ser consideradas transparentes en la medida que cumplan lo indicado en el resolutivo 7° de la Res. Ex. N° 151 de 2020; y que el dividendo sea sometido a imposición al nivel de las personas residentes en EE. UU., y que estas sean consideradas como beneficiarias de dichas rentas.
2. Excepcionalmente, por no existir un CDTI vigente al momento de la consulta, pero sí suscrito antes del 01.01.2020, podrá acreditarse en Chile la residencia en EE. UU. de las personas beneficiarias con documentos distintos al certificado de residencia para efectos del convenio, siempre y cuando sean emitidos, expedidos o autorizados por la autoridad tributaria competente de dicho país, según lo indicado en el análisis.
3. De verificarse lo señalado en los números precedentes, no será procedente la obligación de restitución sobre el crédito por IDPC.

IV

Normas de Publicación

I. INSTRUCCIONES PARA AUTORES(AS)

- a. Los artículos deberán ser enviados a través de la página web: **<https://anuarioderechotributario.udp.cl/>**, en la opción “Enviar Artículo” o directamente al correo electrónico: **anuarioderechotributario@mail.udp.cl**, mecanografiados a interlineado simple, sin espacio entre párrafo y párrafo (o sea, después de punto aparte), con notas al pie de página, todo en tipografía Times New Roman, tamaño 12 para el texto y 10 para las notas, en hoja tamaño carta y en formato Word (doc. o docx), respetando al efecto las normas de citas y bibliografía del Anuario, disponibles en la página web en la pestaña “Normas de Citas y Bibliografías”.
- b. Los artículos deben ser el resultado de una investigación original e inédita y su extensión no podrá superar las 25 páginas.
- c. Los artículos deberán contener una introducción, desarrollo del tema y conclusión.
- d. Cada artículo deberá ir acompañado de un resumen sobre el tema propuesto, con una extensión máxima de 100 palabras, e indicación de tres palabras claves del mismo.
- e. En la primera nota al pie de página, el autor señalará una breve reseña de sus antecedentes profesionales y/o académicos.
- f. Se aceptarán artículos escritos en idioma español o inglés.
- g. El resumen, se deberá enviar de forma anticipada al artículo, a más tardar el día 30 de junio de cada año. Cualquier consulta en relación al resumen o tema propuesto, puede ser realizada a través del correo electrónico o por medio de la opción “contacto” disponible en la página web.
- h. El Anuario recibirá artículos durante todo el año, pero para ser considerado en la edición del año en curso, el artículo deberá ser enviado a más tardar hasta el 17 de septiembre de cada año. En caso de enviarse un artículo con posterioridad a dicha fecha, será considerado para la publicación del año siguiente.
- i. El caso que un mismo autor/a envíe más de un artículo al Anuario, y en caso de resultar los dos aceptados, el primero se publicará en la edición del año en curso y el segundo en la edición del año siguiente.
- j. El autor/a se compromete a no someter, simultáneamente o con posterioridad a su envío, el artículo en otra revista para su publicación.
- k. Cualquier forma de plagio o autoplagio no será aceptada, reservándose el Anuario el derecho a realizar todas las acciones que estime pertinente, tales como rechazar un artículo previamente aceptado, eliminar un artículo ya publicado de la edición electrónica, incorporar dentro del Anuario una referencia escrita a dicha conducta, entre otras.

II. 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

- 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.
- 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.
- 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

“El Anuario de Derecho Tributario pretende dar a conocer a la comunidad jurídica, nacional e internacional, temas relevantes relacionados con la aplicación de tributos tanto en Chile como en el extranjero. Aspira a mantener activa la discusión académica, con el fin de proponer cambios y críticas que, en definitiva, mejoren el sistema impositivo chileno”.