

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 17, Diciembre 2025

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO
N° 17, DICIEMBRE 2025

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 17, Diciembre 2025

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

Luis Seguel Malagueño

Patricio Casas Farías

ASISTENTES EDITORIALES

Ignacio Leiva Olmedo

José Núñez Salazar

Maximiliano Núñez Oyarce

Alberto Saleh Ekmekdjian

Micaela Gana Bustamante

Martín Fajre Saba

Índice

5 **Nota del Director.** Por *Arturo Selman Nahum*

6 **Siglas y Abreviaturas**

I. ARTÍCULOS DE DOCTRINA

10 Avances en la regulación interna para mitigar los riesgos delictivos en operaciones con activos financieros virtuales. Por *Patricia Leal Arredondo y Felipe Yañez Araya*

34 El procedimiento general de aplicación de sanciones: particularidades procesales a la luz de la Ley N° 21.713. Por *Andrés Durán Rodríguez*

62 La norma general antielusiva en el ordenamiento jurídico tributario de Perú y una mirada al panorama internacional. Por *Dante Sanguinetti Marroquín*

II. NOTAS DE ACTUALIDAD

82 Postergación del Reavalúo de Bienes Raíces

83 Nuevas declaraciones juradas de Renta para el año 2026: criptoactivos, leasing, fondos y operaciones internacionales

III. JURISPRUDENCIA JUDICIAL Y ADMINISTRATIVA

86 Jurisprudencia Judicial

106 Jurisprudencia Administrativa

129 **IV. NORMAS DE PUBLICACIÓN**

Nota del Director

El **ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO** en su decimoséptima 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 digital depende académicamente del Magíster en Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales.

La primera sección del Anuario incorpora artículos de doctrina de académicos y profesionales del área, que abordan temas de especial relevancia en el ámbito tributario nacional e internacional. El primer artículo trata sobre los avances en la regulación nacional para mitigar los riesgos delictivos en operaciones efectuadas con activos financieros virtuales. El segundo artículo analiza el procedimiento general de aplicación de sanciones, en particular, los aspectos procesales a la luz de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.713. Por último, en el tercer artículo, se realiza un análisis de la norma general antielusiva en el ordenamiento jurídico tributario de Perú y también se entrega una mirada al panorama internacional sobre la materia.

La segunda sección del Anuario trata dos temas de actualidad tributaria, siendo el primero de ellos la postegración del reavalúo de bienes raíces que debía practicar el Servicio de Impuestos Internos. En segundo lugar, mencionan las nuevas declaraciones juradas de renta para el año 2026 relacionadas con criptoactivos, leasing, fondos y operaciones internacionales.

La tercera sección del presente volumen contiene un análisis de la jurisprudencia judicial y administrativa más relevante del año 2025. El apartado de jurisprudencia judicial de esta edición contiene resúmenes de sentencias de la Excma. 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.

Ilتما (a veces I). Ilustrísima.

Ilتماs. Ilustrísimas.

IDPC. Impuesto de Primera Categoría.

INA. Recurso de inaplicabilidad.

Inc. Inciso.

INR. Ingreso no constitutivo de renta.

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

IPC. Índice de Precio al Consumidor.

ITE. Impuesto de Timbres y Estampillas.

IUSC. Impuesto Único de Segunda Categoría.

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

Ley del IVA. (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 ó pp.) Páginas.
PPM. Pago Provisional Mensual.
PPMO. Pago Provisional Mensual Obligatorio.
PPUA. Pago provisional por utilidades absorbidas.
LUF. Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.
RAP. Registro de Rentas Atribuidas Propias.
RAI. Registro de Rentas Afectas a Impuestos.
RAF. Revisión de la Actuación Fiscalizadora.
RAV. Reposición Administrativa Voluntaria.
Real Academia. Real Academia de la Lengua Española.
Reg. Reglamento.
Res. Ex. Resolución Exenta.
REX. Registro de rentas exentas o ingresos no renta.
RIT. Rol Interno del Tribunal.
RLI. Renta Líquida Imponible.
RUT. Rol Único Tributario.
S.A. Sociedad Anónima.
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

AVANCES EN LA REGULACIÓN INTERNA PARA MITIGAR LOS RIESGOS DELICTIVOS EN OPERACIONES CON ACTIVOS FINANCIEROS VIRTUALES

PATRICIA LEAL ARREDONDO¹ Y FELIPE YAÑEZ ARAYA²

RESUMEN

La creciente utilización de los activos financieros virtuales (AV)³ en la comisión de actividades ilícitas ha promovido la implementación dentro del marco normativo de las recomendaciones de organismos internacionales para hacer frente a las vulnerabilidades que les afectan. Para ello, resulta esencial que las autoridades nacionales permanentemente evalúen los riesgos asociados al blanqueo de capitales y financiación del terrorismo mediante la integración de las tecnologías digitales y adopten medidas eficaces para detectar e interrumpir los flujos financieros que alimentan la delincuencia y el terrorismo adaptadas al contexto nacional, junto con establecer marcos sancionatorios proporcionales y disuasivos para todos los sujetos obligados que permitan un mayor grado de cumplimiento de las exigencias legales y administrativas. Este trabajo examina las últimas modificaciones legislativas y la emisión de las instrucciones administrativas por parte de los organismos competentes y de los desafíos pendientes que se advierten respecto de estos últimos.

PALABRAS CLAVES: activos virtuales, criptoactivos, riesgos delictivos, Ley Fintec.

¹ Abogada. Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales por la Universidad de Chile. Diplomada en Planificación Tributaria de la Universidad Católica de Chile y Magíster © en Derecho Tributario de la Escuela de Derecho de la Universidad de Chile. Abogada del Servicio de Impuestos Internos.

² Abogado. Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales por la Universidad Andrés Bello. Magister © en Derecho Tributario de la Universidad de Chile. Magister en Planificación y Gestión Tributaria IEDE Business School Universidad Europea de Madrid. Diplomado en Tributación Universidad Católica de Valparaíso. Co Director de los Cursos En Litigación Penal Tributaria y Derecho Penal Tributario de la Universidad Adolfo Ibáñez. Abogado de la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos.

³ Para un mejor entendimiento, al final de este artículo se encuentran siglas y abreviaturas y un glosario de términos relevantes.

INTRODUCCIÓN

El acelerado avance en materia de innovación financiera digital ha transformado los modelos de negocios y los servicios tradicionales, generando potenciales beneficios, entre ellos, la denominada inclusión financiera⁴. A pesar de las ventajas que conlleva la innovación digital, se advierten diferentes riesgos asociados a dicha actividad, tales como, la brecha digital, la estabilidad financiera, la protección de los inversores y la creciente utilización de los activos digitales virtuales en la comisión de actividades ilícitas, riesgos que no han logrado ser totalmente mitigados por la falta de una regulación legal que tenga la flexibilidad necesaria para adaptarse a la rápida evolución tecnológica y que disponga de los controles pertinentes para prevenir la comisión de delitos y enfrentar los riesgos vinculados a la ciberseguridad.

La comunidad internacional ha desplegado importantes esfuerzos para visibilizar los riesgos delictivos asociados a los activos digitales virtuales y levantar recomendaciones a las instituciones financieras que operan con dichos activos y a las autoridades gubernamentales para reforzar las legislaciones internas.

En esta línea el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), o FATF⁵ en su sigla en inglés, es un organismo intergubernamental creado en 1989, a instancias del Grupo de los 7 (G-7), y con sede en París, Francia, que lidera la acción global para combatir el lavado de dinero, el financiamiento del terrorismo y la proliferación de armas de destrucción masiva, fortaleciendo la integridad y seguridad del sistema financiero y la economía en general.

El GAFI para el cumplimiento de sus objetivos identifica la manera en que opera el lavado de activos a nivel global y las distintas formas en que opera el financiamiento del terrorismo, promoviendo estándares globales que deben aplicar los países para un adecuado y eficaz combate contra esos delitos, asimismo, evalúa si los países están tomando medidas efectivas mediante el monitoreo a sus Miembros, a través de revisiones por pares (evaluaciones mutuas) y procesos de seguimiento.

En el año 1990 el GAFI aprobó las primeras 40 Recomendaciones o estándares que proporcionan un marco integral de medidas para ayudar a los países a combatir los usos indebidos de los sistemas financieros por parte de personas que lavaban el dinero del tráfico ilícito de drogas. En 1996, se revisaron las Recomendaciones por primera vez para reflejar las tendencias y técnicas cambiantes de lavado de activos y para ampliar su campo más allá del lavado de activos proveniente de las drogas. Con posterioridad a los ataques terroristas del 11 de septiembre del 2001 se incorporaron 8 Recomendaciones especiales (durante el

⁴ Según la CMEF, la inclusión financiera es un concepto multidimensional, que tiene elementos tanto de oferta como de demanda; cuyas dimensiones básicas son el acceso, el uso y la calidad de los productos y servicios financieros, con el objetivo último de impactar positivamente sobre el bienestar financiero de las personas y empresas para acceder al sistema financiero y obtener los productos financieros que necesitan.

⁵ *The Financial Action Task Force.*

2003 se ampliaron a 9) para enfrentar el peligro del financiamiento del terrorismo. En el 2009 se incorporaron a las medidas contra el blanqueo de capitales y el financiamiento del terrorismo a los activos virtuales y a los proveedores de servicios de activos virtuales.

En nuestra región, el apoyo y asesoría en la implementación de dichos estándares, entre otras funciones, lo lleva a cabo el Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT)⁶, mediante capacitación, asistencia técnica y evaluaciones mutuas.

Un panorama aproximado sobre el contexto regional en materia del uso de AV lo proporciona el reciente Informe sobre evaluación sectorial de riesgos de lavado de activos y financiamiento del terrorismo de los activos virtuales y los proveedores de servicios del GAFILAT/2025⁷. En este documento se observa que la adopción de criptomonedas en América Latina muestra una diversidad de casos de uso que varían según las condiciones económicas de cada país. Mientras que, en algunos países, las criptomonedas se utilizan como una herramienta para mitigar la inflación y facilitar las remesas, en otros mercados, han evolucionado hacia un vehículo de inversión especulativa. Asimismo, se repasa en que las perspectivas futuras para la industria de activos virtuales en América Latina muestran una tendencia de crecimiento, lo que anticipa una mayor integración de los activos virtuales (criptomonedas en particular) en el sistema financiero tradicional y un incremento en la adopción y diversificación de inversiones en la región⁸.

Las principales amenazas relacionadas con los activos virtuales que se identificaron en esta evaluación sectorial del GAFILAT, pueden agruparse de la siguiente forma:

⁶ El Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT) es una organización intergubernamental de base regional que agrupa a 18 países de América del Sur, Centroamérica y América del Norte y es uno de los grupos regionales del Grupo de Acción Financiera GAFI/FATF (Grupo de Acción Financiera Internacional/*Financial Action Task Force*).

⁷ Evaluación sectorial de riesgos de lavado de activos y financiamiento del terrorismo de los activos virtuales y los proveedores de servicios. En el marco del “Programa para el Fortalecimiento de los Sistemas ALA/CFT de los países del GAFILAT para la Quinta Ronda de las Evaluaciones Mutuas” financiado mediante cooperación técnica otorgada por el Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE) de activos virtuales de los países del GAFILAT julio/2025. Disponible en: <https://biblioteca.gafilat.org/wp-content/uploads/2025/08/EvaluacionsectorialderiesgosdeAVyPSAVregionaldelGAFILAT.pdf>

⁸ El contexto y panorama regional recogido en esta evaluación, señala que, entre 2020 y 2023, la región representó entre el 5% y el 9% de la actividad global en criptomonedas, y mostró patrones únicos de uso, impulsados principalmente por la falta de acceso a servicios bancarios tradicionales, la necesidad de remesas y la inestabilidad monetaria en varios países. Estos factores han convertido a las criptomonedas en una solución atractiva tanto para individuos como para empresas que buscan alternativas para almacenar valor y realizar transacciones comerciales transfronterizas de manera más eficiente. Por su parte, conforme a las observaciones de Bitso (s.f.a), sostiene que en el 2023 el panorama cripto en Latinoamérica muestra un crecimiento sostenido en la adopción de criptomonedas, siendo Bitcoin y las *stablecoins* (USDC y USDT) las más compradas en los mercados locales (Bitcoin representa el 53% de las carteras promedio de los usuarios).

- A. Amenazas relacionadas con la explotación de las características inherentes de los activos virtuales para la comisión de diferentes tipos de delitos.
 - Ciberataques y interrupciones para retener fondos y exigir pagos en AV para liberar datos o restaurar sistemas⁹.
 - Uso ilícito de *mixers* (o *tumblers*) y comercio ilícito a través de la *Dark Web*.
 - Fraude y estafas de inversión.
- B. Amenazas en que los activos virtuales se utilizan para facilitar el lavado de recursos y activos de otros delitos:
 - Tráfico de estupefacientes y psicotrópicos: Uso de AV para financiar o legitimar recursos provenientes del narcotráfico.
 - Trata de personas.
 - Defraudación tributaria: Contribuyentes aceptan pagos en AV para evadir impuestos, dificultando la identificación del origen territorial de la renta.
 - Corrupción: Fondos estatales vinculados al enriquecimiento ilícito podrían ser convertidos a AV.
 - Financiamiento del terrorismo.

La iniciativa para el desarrollo de recomendaciones globales en el uso de AV también ha sido impulsada por otros organismos encargados de establecer estándares en materia financiera, tales como, la Junta de Estabilidad Financiera (FSB por sus siglas en inglés *Financial Stability Board*)¹⁰, el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (BCBS por sus siglas en inglés *Basel Committee on Banking Supervision*)¹¹ y la Comisión Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO por sus siglas en inglés *International Organization of Securities Commissions*)¹², entre otros. La FSB publicó en octubre de 2022, una propuesta para consulta sobre la regulación, supervisión y vigilancia de las actividades y mercados de criptoactivos con el objeto de promover la completitud y coherencia internacional de los enfoques de regulación y supervisión de las actividades y los mercados de criptoactivos

⁹ Por ejemplo, los ataques de fuerza bruta, *malware*, suplantación de identidad y phishing, extorsión y secuestro de información datos o equipos (*ransomware*).

¹⁰ El FSB es un organismo internacional creado en la Cumbre del G20 de Pittsburgh de 2009 como sucesor del Foro de Estabilidad Financiera (FSF), está integrado por las principales economías del G20, los miembros del FSF y la Comisión Europea, su objetivo es promover la estabilidad financiera internacional coordinando a las autoridades financieras nacionales y a los organismos internacionales de normalización en su labor por desarrollar políticas sólidas de regulación, supervisión y otras políticas para el sector financiero.

¹¹ El BCBS o Comité de Basilea, como también se le conoce, es el principal organismo internacional que establece las normas de regulación prudencial de los bancos y proporciona un foro para la cooperación periódica en materia de supervisión bancaria.

¹² La IOSCO es un organismo internacional que reúne a los reguladores de valores de todo el mundo y está reconocida como la entidad que establece los estándares globales para la regulación de los mercados financieros.

a través de arcos reglamentarios comparables. La Comisión de Basilea ese mismo año publicó su estándar para el tratamiento prudencial de la exposición a los criptoactivos, clasificando los criptoactivos en dos grupos dependiendo de si cumplen las condiciones de clasificación establecidas¹³.

En julio de 2022, el Comité de Pagos e Infraestructuras de Mercado¹⁴ y IOSCO publicaron un informe final que aclara que los Principios para las Infraestructuras de los Mercados Financieros aplican a los arreglos de *stablecoin*¹⁵, proporcionando una guía sobre la gobernanza, el marco para la gestión integral de riesgos, la firmeza de la liquidación y la liquidación monetaria.

También el Fondo Monetario Internacional (FMI) en su Informe semestral sobre la estabilidad financiera mundial de octubre de 2025, sostiene que para afrontar los riesgos que los criptoactivos, pueden presentar para la estabilidad macroeconómica y financiera, las autoridades deben poner en práctica las recomendaciones de alto nivel del Consejo de Estabilidad Financiera, que incluyen establecer marcos eficaces de gestión de riesgos, salvaguardar las medidas de lucha contra el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo y asegurar que las autoridades pertinentes tengan las competencias que necesitan y puedan cooperar de manera eficaz¹⁶.

Cabe señalar que, si bien existe una creciente preocupación por parte de la comunidad internacional por el riesgo que podría significar el uso de los activos virtuales en la

¹³ Según el estándar de Basilea, los criptoactivos sin respaldo y las *stablecoins* con mecanismos de estabilización ineficaces estarán sujetos a un tratamiento prudencial conservador. Se establecen requisitos de tratamiento de capital por grupo, así como adicionales para ambos grupos en relación con el riesgo operativo, liquidez, ratio de apalancamiento y grandes exposiciones, función supervisora y de revelación. El estándar prudencial para criptoactivos aplicará a partir del 1 de enero de 2025 y se incorporará al Marco de Basilea.

¹⁴ El Comité de Pagos e Infraestructuras de Mercado (CPMI) es un organismo internacional que colabora con la IOSCO y tiene por objeto establecer normas y supervisar la seguridad y eficiencia de los sistemas de pago, compensación y liquidación para apoyar la estabilidad financiera global.

¹⁵ Las *stablecoins* son tokens cuyo valor está asociado al de un activo real o es controlado a través de un algoritmo, lo que hace que su precio sea más estable que el de otras criptomonedas, respondiendo de esta forma a la gran volatilidad que presentan las criptomonedas. Según el Reglamento sobre los Mercados de Criptoactivos (más conocido como MiCa por las siglas en inglés de *Markets in Crypto Assets*) es la normativa europea que regula la emisión y prestación de servicios relacionados con criptoactivos, la cual exige que estas monedas digitales cumplan con estrictos requisitos de transparencia y solvencia. En concreto, todos sus emisores deberán estar autorizados y contar con una sólida reserva de activos que respalde su paridad. El Reglamento sobre los Mercados de Criptoactivos de la UE se encuentra disponible en: <https://www.boe.es/doue/2023/150/L00040-00205.pdf>

¹⁶ Informe sobre la Estabilidad Financiera mundial de octubre de 2025, Fondo Monetario Internacional. Disponible en: <https://www.imf.org/en/Publications/GFSR/Issues/2025/10/14/global-financial-stability-report-october2025>

estabilidad y transparencia del sistema financiero, la tendencia es a la promoción de la regulación de los PSAV y no a la prohibición de las operaciones con AV. Sin perjuicio de lo anterior, hay países como China, Egipto y Argelia que mantienen firmes restricciones de uso y, otros como Rusia y Bolivia que establecen un uso controlado de las criptomonedas. Con todo, las mayores o menores restricciones no garantizan el uso clandestino de dichos activos, de ahí la importancia de que los países mantengan una constante evaluación de los riesgos asociados con las actividades de AV y contemplen igualmente en su legislación herramientas y autoridades definidas para actuar en caso de incumplimiento con la prohibición o limitación.

I

LAS PRINCIPALES RECOMENDACIONES INTERNACIONALES EN MATERIA DE REGULACIÓN DE LOS AV Y PSAV

Las recomendaciones a los países miembros son considerar a los activos virtuales como “bienes”, “productos”, “fondos”, “fondos y otros activos” u otros activos de “valor equivalente”¹⁷ y aplicar las medidas pertinentes a los proveedores de servicios de activos virtuales (PSAV).

De acuerdo con el GAFI, los proveedores de servicios de activos virtuales se definen como “cualquier persona física o jurídica que no esté cubierta en ningún otro lugar en virtud de las Recomendaciones y que, como negocio, realiza una o más de las siguientes actividades u operaciones para o en nombre de otra persona física o jurídica”¹⁸:

- i. Intercambio entre activos virtuales y monedas *fiat*;
- ii. Intercambio entre una o más formas de activos virtuales;
- iii. Transferencia de activos virtuales;
- iv. Custodia y / o administración de activos virtuales o instrumentos que permitan el control sobre activos virtuales; y,
- v. Participación y provisión de servicios financieros relacionados con la oferta de un emisor y / o venta de un activo virtual”.

¹⁷ De acuerdo con el Glosario de GAFI, “un activo virtual es una representación digital de valor que se puede comercializar o transferir digitalmente y se puede utilizar para pagos o inversiones. Los activos virtuales no incluyen representaciones digitales de moneda fiat, valores y otros activos financieros que ya están cubiertos en otras partes de las Recomendaciones del GAFI”.

¹⁸ Cabe señalar que, en la práctica, los PSAV ofrecen otros servicios auxiliares distintos a la clasificación del GAFI, tales como, servicios auxiliares de análisis de *blockchain*, alojamiento físico o en la nube, el desarrollo de *smartcontracts*, auditoría y cumplimiento, autoridad de certificación, marketing y publicidad cripto, los exploradores de *blockchain*, emisión de *stablecoins*, las aplicaciones DApps; y minería o validación de AV.

Las principales medidas recomendadas a los países son¹⁹:

- i. Identificar a las personas físicas o jurídicas que lleven a cabo actividades de PSAV. En los casos en que el PSAV sea una persona física, se le debe exigir que esté autorizado o registrado en la jurisdicción donde se encuentra su lugar de negocios²⁰.
- ii. Los PSAV deben tener licencia o registrarse en la(s) jurisdicción(es) donde se crean;
- iii. Las autoridades competentes deben tomar las medidas legales o reglamentarias necesarias para impedir que los delincuentes o sus asociados posean, sean beneficiarios finales, o tengan una participación mayoritaria o significativa, o que ocupen una función de gestión en un PSAV.
- iv. Exigir que los PSAV identifiquen, evalúen y tomen medidas eficaces para mitigar sus riesgos de lavado de activos y financiamiento del terrorismo.
- v. Los países deben garantizar que los PSAV estén sujetos a una reglamentación y supervisión o monitoreo adecuados de ALA/CFT²¹ y que estén aplicando eficazmente las recomendaciones pertinentes del GAFI.
- v. Los PSAV deben ser supervisados o monitoreados por una autoridad competente (no por un organismo autorregulado), que debe llevar a cabo una supervisión o un monitoreo basados en el riesgo. Los supervisores deben tener facultades para imponer una serie de sanciones disciplinarias y financieras, incluida la facultad de retirar, restringir o suspender la licencia o el registro del PSAV, cuando corresponda.
- vii. En caso de incumplimiento de la normativa deben aplicar las sanciones apropiadas. Los países deben asegurarse de que exista una serie de sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias, ya sean penales, civiles o administrativas, disponibles para hacer frente a los PSAV que no cumplan los requisitos ALA/CFT, de conformidad con la Recomendación 35. Las sanciones deben aplicarse no solo a los PSAV, sino también a sus directores y directivos jerárquicos.

¹⁹ La Recomendación 15 del GAFILAT exige que los países regulen a los Proveedores de Servicios de Activos Virtuales (PSAV) y a otras entidades que utilizan nuevas tecnologías para prevenir el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo. Esto incluye la obligación de que los PSAV cumplan con requisitos como los de Debida Diligencia del Cliente, sanciones y reportes de operaciones sospechosas, y deben contar con supervisión y sanciones efectivas en caso de incumplimiento. En octubre de 2018, el GAFI adoptó actualizaciones a la Recomendación 15, que refuerzan el enfoque basado en el riesgo fundamental y las obligaciones relacionadas de los países y los sujetos obligados en el contexto de las nuevas tecnologías, para aclarar su aplicación en el contexto de los AV, actividades financieras cubiertas de AV y PSAV.

²⁰ Un país no necesita imponer un sistema de licencia o registro independiente con respecto a las personas físicas o jurídicas ya autorizadas o registradas como instituciones financieras (según lo definido por las Recomendaciones del GAFI) dentro de ese país, que, bajo dicha licencia o registro, están autorizadas a realizar actividades de PSAV y que ya están sujetas a toda la gama de obligaciones aplicables en virtud de las Recomendaciones del GAFI.

²¹ ALA/CFT son las siglas de “Anti Lavado de Activos y Contra Financiamiento del Terrorismo”.

Para lograr la implementación adecuada de las recomendaciones indicadas en el párrafo anterior, el GAFI insta a la aplicación de los siguientes mecanismos:

- i. Evaluación de riesgos: Los países deben evaluar y comprender los riesgos específicos de LA/FT asociados con los activos virtuales y los PSAV, y usar esta evaluación para implementar medidas de mitigación apropiadas. (Recomendación 1).
- ii. Regulación de PSAV: Es necesario que los países identifiquen y regulen a los PSAV (como *exchanges* y proveedores de billeteras virtuales), asegurándose de que apliquen medidas de prevención de LA/FT. (Recomendación 15).
- iii. Debida diligencia del cliente (KYC): Los PSAV deben obtener y verificar la información de sus clientes, incluyendo la identidad de los beneficiarios finales, para prevenir el uso anónimo de activos virtuales. (Recomendación 10).
- iv. “Viaje del viajero” (Travel Rule): Se debe asegurar que la información sobre el originador y beneficiario acompañe a las transacciones de activos virtuales y que permanezca con la transferencia a lo largo de toda la cadena de pago. (Recomendación 16).
- v. Sanciones y monitoreo: Los países deben tener la autoridad para imponer sanciones a quienes infrinjan las normativas y deben monitorear transacciones sospechosas para detectar y reportar actividades ilícitas. (Recomendación 15).
- vi. Cooperación internacional: La colaboración entre países es crucial, incluyendo el intercambio de información entre autoridades financieras y la coordinación en investigaciones transnacionales. (Recomendación 22).
- vii. Cooperación público-privada: Fomentar la cooperación entre el sector público y privado para compartir información y mejorar la concientización sobre los riesgos de LA/FT en el espacio de los activos virtuales. (Recomendación 2).

Siguiendo las recomendaciones del GAFI, en marzo de 2017 nuestro país llevó a cabo primera Evaluación Nacional de Riesgo (ENR) para identificar, evaluar y comprender los riesgos de lavado de activos y financiamiento del terrorismo. El trabajo llevado a cabo por la Unidad de Análisis Financiero, junto a los ministerios del Interior y Seguridad Pública y de Hacienda, con el apoyo del Banco Interamericano del Desarrollo, y la colaboración del Ministerio Público y la Policía de Investigaciones de Chile, tuvo por objetivo analizar las amenazas y vulnerabilidades económicas y legales que tiene el país frente al LA/FT, y su consiguiente impacto, de manera que las autoridades pudieran diseñar medidas y políticas esenciales para combatirlos, y ejercer una priorización y asignación de recursos eficiente.

Por otra parte, nuestro país ha sido objeto de tres Evaluaciones Mutuas ante GAFILAT, llevadas a cabo en los años 2006, 2010 y 2020. El 2010, Chile quedó bajo seguimiento intensificado, toda vez que 10 de las 40 Recomendaciones claves se encontraban calificadas como “parcialmente cumplidas” o “no cumplidas”. En 2016, GAFILAT aprobó la salida de Chile del “seguimiento intensificado” al demostrar avances sustanciales en su cumplimiento, particularmente con la dictación de la Ley N° 20.818²². Y el 2020 se llevó

²² La Ley N° 20.818, publicada en el Diario Oficial el 18 de febrero de 2015, entre otras materias, amplió el catálogo de delitos base de lavado de activos, incorporó al sector público como sujeto

a cabo la tercera evaluación, cuyo resultado quedó plasmado en el Informe de Evaluación Mutua de la República de Chile del GAFILAT de septiembre de 2021²³, donde se advierten importantes avances en el fortalecimiento de capacidades, la implementación de los sistemas de prevención LA/FT por parte de las entidades públicas, algunos esfuerzos en supervisión (fiscalizaciones conjuntas) y acciones operativas dirigidas a fortalecer las investigaciones patrimoniales.

No obstante, existen medidas relevantes pendientes de identificación y/o ejecuciones asociadas a deficiencias fundamentales en el marco normativo ALA/CFT, las deficiencias en la tipificación del delito de LA y de FT, entre otras. Respecto de la investigación de los delitos, se advierte que el Ministerio Público cuenta con el apoyo de las fuerzas policiales de carácter investigativo y operativo y usa en buena medida los informes de inteligencia financiera, observándose el uso de información de inteligencia financiera de la Unidad de Análisis Financiero en la mayoría de las sentencias condenatorias por lavado de activos, con todo, se verifican ciertas limitaciones en el desarrollo de investigaciones financieras paralelas al igual que desafíos en términos de recursos para las labores de investigación. Asimismo, se advierten desafíos en la aplicación de sanciones efectivas, proporcionales y disuasivas.

Ahora bien, desde el punto de vista regulatorio, el informe señala que Chile en el período evaluado, cuenta con un marco normativo para aplicar sanciones financieras dirigidas relacionadas con el FT y el financiamiento a la proliferación de armas de destrucción masiva, aunque la implementación sin demora puede verse afectada por las características del mecanismo establecido. Agrega que, el país disemina de manera oportuna las listas de las Resoluciones del Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas y sus actualizaciones. Sin embargo, parece ser que sólo los sujetos obligados financieros, principalmente los bancos, cuentan con sistemas que permiten la detección oportuna de coincidencias, y cuentan con mejor nivel de conocimiento de sus obligaciones en la materia en comparación con las Actividades y Profesiones No Financieras Designadas (APNFD). Por tanto, el GAFILAT decidió someter al país a un nuevo proceso de seguimiento intensificado, lo que significa que Chile deberá dar cuenta, periódicamente, de los avances para superar las deficiencias detectadas.

obligado a informar operaciones sospechosas a la UAF, y modificó el umbral del Reporte de Operaciones en Efectivo (ROE) desde UF 450 a USD 10.000. Asimismo, se estableció el levantamiento del secreto bancario mediante resolución fundada otorgada a los fiscales del Ministerio Público por el Tribunal de Garantía en las investigaciones seguidas por los delitos establecidos en los arts. 27 y 28 de la Ley N° 19.913.

²³ Disponible en: <https://biblioteca.gafilat.org/wp-content/uploads/2024/07/IEM-Chile.pdf>

II INTEGRACIÓN REGULATORIA EN CHILE

En Chile, los esfuerzos de prevención, detección y persecución del lavado de activos y financiamiento del terrorismo son coordinados por la Unidad de Análisis Financiero (UAF), en su calidad de coordinador del Sistema Nacional Antilavado de Activos y contra el Financiamiento del Terrorismo²⁴.

Justamente la Ley N° 19.913, publicada en el Diario Oficial el 18 de diciembre de 2003, que creó la Unidad de Análisis Financiero y modificó diversas disposiciones en materia de lavado y blanqueo de activos, se reconoce con el principal hito en el establecimiento de un Sistema Nacional ALA/CFT, con instituciones especializadas y funciones apropiadas para la prevención y control del lavado de activos, en concordancia con los estándares internacionales, entre ellas, la obligaciones de los denominados sujetos obligados o entidades reportantes, de informar a la UAF las operaciones sospechosas (Reportes de Operaciones sospechosas – ROS) que adviertan en el ejercicio de sus actividades y/o funciones (art. 3°); la obligación de informar toda operación en efectivo superior a diez mil dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en pesos chilenos, según el valor del dólar observado el día en que se realizó la operación (art. 5°) y la obligación de registro ante la UAF.

Posteriormente esta ley fue modificada por la Ley N° 20.119 de 2006 que, entre otras materias, amplió el universo de entidades obligadas a informar a la UAF sobre operaciones sospechosas de lavado de activos, y estableció sanciones administrativas, de acuerdo con la gravedad y reiteración de los hechos materia de la infracción cometida.

Luego con la dictación de la Ley N° 20.393 de 2009, se estableció un sistema de Responsabilidad Penal de Personas Jurídicas exclusivamente respecto de los delitos de lavado de activos, financiamiento del terrorismo y cohecho a funcionarios públicos, ampliando más allá de los sujetos obligados por la Ley N° 19.913 la necesidad de adoptar medidas mitigadoras de los riesgos de LA/FT. Posteriormente la Ley N° 20.818 de 2015 perfeccionó los mecanismos de prevención, detección, control, investigación y juzgamiento del delito de lavado de activos, introduciendo con ello importantes modificaciones a la Ley N° 19.913, tales como el aumento sustantivo del conjunto de sujetos obligados a reportar operaciones sospechosas de lavado de activos y financiamiento del terrorismo, al incorporar al sector público como entidades reportantes de la UAF (más de 1.000 servicios y órganos del Estado, entre ministerios, intendencias, gobernaciones, municipalidades y superintendencias); la ampliación del listado de delitos precedentes de LA, y el

²⁴ En julio de 2016, el Ministerio de Hacienda emitió el Decreto N° 1.724, que creó la Mesa Intersectorial sobre Prevención y Combate al LA/FT (MILAFT), órgano asesor del Presidente de la República en la coordinación de acciones, planes y programas de los distintos actores institucionales en materia de prevención, detección y persecución del lavado de activos y del financiamiento del terrorismo (LA/FT).

establecimiento de normas destinadas a combatir el financiamiento del terrorismo, tales como el congelamiento y retención de activos de personas y entidades designadas en los listados de las Resoluciones del Consejo de Seguridad de Naciones Unidas.

Con el objeto de responder a las recomendaciones del GAFI, se dicta la Ley N° 21.521 publicada el 4 de enero de 2023, conocida como Ley Fintec²⁵, por medio de la cual se establece un marco normativo destinado a promover la competencia e inclusión financiera a través de la innovación y tecnología en la prestación de servicios financieros, erigiendo como parte de sus principios, la prevención del lavado de activos y financiamiento del narcotráfico y del terrorismo, los cuales deberán ser observados por todos los sujetos obligados por ella.

La Ley regula de forma específica los siguientes servicios (art. 2):

- a. Plataformas de financiamiento colectivo: “Lugar físico o virtual por medio del cual quienes tienen proyectos de inversión o necesidades de financiamiento difunden, comunican, ofertan o promocionan esos proyectos o necesidades, o las características de éstos, y se contactan u obtienen información de contacto de quienes cuentan con recursos disponibles o la intención de participar en esos proyectos o necesidades o satisfacerlos; a fin de facilitar la materialización de la operación de financiamiento” (art. 3, numeral 10).
- b. Sistemas alternativos de transacción: “Lugar físico o virtual que permite a sus participantes cotizar, ofrecer o transar instrumentos financieros o valores de oferta pública, y que no está autorizado para actuar como bolsa de valores de acuerdo con la ley No. 18.045 o como bolsa de productos de acuerdo con la ley No. 19.220” (art. 3, numeral 13).
- c. Asesoría crediticia: “Prestación de servicios de evaluaciones o recomendaciones a terceros respecto de la capacidad o probabilidad de pago de personas naturales y jurídicas o entidades, o de la identidad de éstas, para fines de la obtención, modificación o renegociación de un crédito o financiamiento” (art. 3, numeral 1).
- d. Asesoría de inversión: “Prestación de servicios de evaluaciones o recomendaciones a terceros respecto de la conveniencia de realizar determinadas inversiones u operaciones en valores de oferta pública, instrumentos financieros o proyectos de inversión” (art. 3, numeral 2).
- e. Custodia de instrumentos financieros: “Mantener a nombre propio por cuenta de terceros, o a nombre de éstos, instrumentos financieros, dinero o divisas que provengan de los flujos o de la enajenación de instrumentos financieros mantenidos en custodia, o que hayan sido entregados por éstos para la adquisición de instrumentos financieros o para garantizar las operaciones con esos instrumentos” (art. 3, numeral 5).

²⁵ El término FinTec proviene del término en inglés Fintech que significan programas computacionales y otras tecnologías usadas para proveer servicios bancarios y financieros. La Ley N° 21.521 en su art. 3.7. define Fintec: actividades que impliquen el uso y aplicación de la innovación y los desarrollos tecnológicos para el diseño, oferta y prestación de productos y servicios financieros.

- f. Enrutamiento de órdenes e intermediación de instrumentos financieros: “Servicio de canalización de órdenes recibidas de terceros para la compra o venta de valores de oferta pública o instrumentos financieros a sistemas alternativos de transacción, intermediarios de valores o corredores de bolsas de productos” (art. 3, numeral 6).

Si bien esta ley no regula en toda su dimensión los activos financieros virtuales, incorpora una definición²⁶ y establece requisitos de inscripción, autorización y domicilio para las empresas que operan con dichos activos y encomienda a la Comisión para el Mercado Financiero (CMF) fiscalizar la prestación de los servicios financieros regulados por dicho cuerpo legal y adoptar las medidas preventivas o correctivas que se estimen necesarias para el debido resguardo de los inversionistas.

En cumplimiento a lo dispuesto en la Ley Fintec, que otorga a la CMF facultades para supervisar y regular a los actores que operan con criptoactivos, dentro de los cuales se incluyen plataformas de intercambio, custodios, emisores, asesores de inversión, sistemas de financiamiento colectivo y otros servicios que, hasta entonces, carecían de una normativa específica, la CMF emitió el 12 de enero de 2024 la Norma de Carácter General N° 502, estableciendo un plazo de un año para que las Fintech se inscriban en el registro regulatorio y soliciten autorización para operar.

Según datos de la CMF, al 07 de julio del presente año, existen 179 entidades inscritas y autorizadas para operar. De este universo, 178 corresponden a asesores de inversión y solo una a intermediario de instrumentos financieros, la fintech Koywe²⁷.

Cabe señalar que en la sexta actualización específica sobre la implementación global de medidas contra el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo para activos virtuales y proveedores de servicios de activos virtuales de junio del presente año²⁸, se destaca la necesidad de contar con acciones más enérgicas para salvaguardar la integridad del sistema financiero internacional y se enfatiza la necesidad de una implementación enfocada en equiparar las transferencias de activos virtuales a las tradicionales y en la regulación de plataformas centralizadas. Asimismo, se busca que los Proveedores de Servicios de Activos Virtuales (PSAV) apliquen la “Regla de Viajes” o *Travel Rule*²⁹, recopilando y compartiendo

²⁶ La Ley N° 21.521 define en el art. 3 N° 3 los “activos financieros virtuales o criptoactivos” como una representación digital de unidades de valor, bienes o servicios, con excepción de dinero, ya sea en moneda nacional o divisas, que pueden ser transferidos, almacenados o intercambiados digitalmente.

²⁷ Información disponible en: <https://www.cmfchile.cl/portal/prensa/615/w3-article-96370.html>

²⁸ Disponible en: <https://biblioteca.gafilat.org/wp-content/uploads/2025/08/Evaluacion-sectorialderiesgosdeAVyPSAVregionaldelGAFILAT.pdf>

²⁹ Recomendación 16 del GAFI, comúnmente conocida como “Regla de Viaje”, normativa que exige a las instituciones financieras y proveedores de servicios de activos virtuales (PSAV) intercambiar información personal del remitente y del receptor en las transacciones transfronterizas de activos virtuales, para impedir que terroristas, blanqueadores de dinero y delincuentes utilicen

información del cliente, y que las jurisdicciones aseguren una aplicación más sólida de las normas para rastrear flujos ilícitos y detectar amenazas emergentes.

Tal como indica la Recomendación 16 del GAFI, la Regla de Viajes es una medida importante en la lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, ya que contribuye a frenar el uso indebido de los activos virtuales por parte de delincuentes y terroristas, al mismo tiempo que favorece la detección y mitigación de dichas actividades ilícitas, en caso de que se produzcan, como asimismo asiste en la localización de terroristas u otros delincuentes y sus bienes por parte de las autoridades policiales, permite a las unidades de inteligencia financiera la labor de análisis de transacciones sospechosas o inusuales y otorga a los proveedores de servicios de activos virtuales (VASP) y a las instituciones financieras intermediarias, de los medios para identificar e informar sobre transacciones sospechosas, congelar fondos y prevenir transacciones que involucren a personas o entidades sancionadas.

Siguiendo con este esfuerzo, la Ley N° 21.521, también complementó el inciso primero del art. 2, letra f) de la Ley N° 19.913 incorporando el siguiente texto: “Con todo, la Unidad de Análisis Financiero estará facultada para dictar instrucciones diferenciadas y proporcionales para distintos tipos de sujetos obligados, atendiendo la naturaleza de las operaciones que éstos realicen y en consideración a los riesgos efectivos a que están expuestos esos sujetos de ser empleados para la comisión de los delitos a que se refiere el art. 27 o el art. 8 de la ley N° 18.314”.

Esta modificación a la Ley N° 19.913, junto con las contenidas en las leyes N° 21.314 (que establece nuevas exigencias de transparencia y refuerza las responsabilidades de los agentes de los mercados, regula la asesoría previsional, y otras materias que indica), incorporó el enfoque basado en riesgos que debe verse reflejado en el marco regulatorio de los sujetos obligados, de tal modo que las medidas, procedimientos y gestiones que deban implementar respondan a sus riesgos y busquen la mitigación de estos³⁰.

Con el objeto de dar cuenta de los ajustes legislativos, la Unidad de Análisis Financiero emitió la Circular N° 62 de 18 de marzo de 2025, que, entre otros, sistematiza y actualiza las instrucciones aplicables a todas las personas naturales y jurídicas que ejercen alguna de las 55 actividades económicas que supervisa, incorporando disposiciones relacionadas con la “Regla de Viaje” para las Fintec en el capítulo sobre transferencias electrónica de fondos y activos, vigente a partir del 1 de julio del presente año, obligando a los *exchanges* a revelar información detallada de las transacciones que superen los 1.000 dólares.

En efecto la instrucción establece lo siguiente:

transferencias electrónicas, incluidas las que involucren activos virtuales, para transferir fondos, facilitando la detección y mitigación de dichas actividades ilícitas.

³⁰ Informe Normativo e Impacto Regulatorio de la Circular N° 62. Unidad de Análisis Financiero. Gobierno de Chile. Disponible en: https://www.uaf.cl/media/documentos/Informe_normativo_e_Impacto_regulatorio.pdf

“i.1) Todos los sujetos obligados que provean el servicio de transferencias electrónicas de fondos y activos, sean transfronterizas o nacionales, incluyendo aquellas definidas en la Ley N° 21.521, deberán incorporar información precisa y significativa del ordenante y del beneficiario, respecto de toda transacción de USD 1.000 o más, a los mensajes relacionados enviados junto con lo transferido, debiendo verificar que esta sea exacta y conservarla por un plazo mínimo de cinco años en el registro respectivo”.

Respecto de la obligación de reportar operaciones sospechosas (ROS), la Circular N° 62 establece lo siguiente:

“c.2) Se entenderá por operación sospechosa de lavado de activos, todo acto, operación o transacción que, de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad de que se trate, resulte inusual o carente de justificación económica o jurídica aparente.

c.3) Se entenderá por operación sospechosa de financiamiento del terrorismo todo acto, operación o transacción que pudiera constituir alguna de las conductas contempladas en el art. 10 de la Ley N° 21.732.

c.4) El ROS no tiene una periodicidad o un monto monetario establecidos. Deben ser reportadas a la UAF, en el menor tiempo posible, todas las operaciones sospechosas de las que se tenga conocimiento en el ejercicio de la actividad profesional, comercial o empresarial, así como acompañar la documentación fundante necesaria, debiendo cumplirse todas las instrucciones definidas por la UAF”.

La Circular N° 62 además, realiza cambios importantes para todos los sujetos obligados. En el numeral c.6) se impone la obligación de usar las señales de alerta publicadas por la UAF, sin exigirse que los sujetos obligados las complementen con sus propias señales detectadas, tal como se encontraba contemplado en la Circular N° 49, de 2012. 2. Los numerales c.7) y c.8) incorporan los cambios más relevantes a este capítulo, imponiendo el deber de realizar un análisis estructurado de las eventuales operaciones sospechosas, y generar un registro de dichos procesos, tanto para las operaciones efectivamente reportadas como aquellas descartadas. A partir del numeral c.9) se regula el reporte de operación por coincidencia con las Listas de las Resoluciones del Consejo de Seguridad de Naciones Unidas. En el numeral c.11) se especifica que ante una coincidencia el reporte debe ser inmediato, y se aclara también que no se requerirá un análisis de las transacciones y conductas de la persona o entidad identificada, a efectos de que la UAF pueda iniciar el procedimiento para la medida de congelamiento³¹.

Respecto de la facultad sancionatoria, el art. 3 de la Circular N° 62, señala que, todas las instrucciones impartidas por la presente Circular serán objeto de fiscalización por parte de la UAF, en conformidad con las directrices y lineamientos fijados en la Política de Supervisión con un Enfoque Basado en Riesgos de LA/FT/FP de la UAF. En efecto, la instrucción señala que el incumplimiento de las obligaciones contenidas en la presente

³¹ Ídem referencia N° 27.

Circular podrá ser sancionado en los términos previstos en el Título II “De las Infracciones y Sanciones” de la Ley N° 19.913, y en conformidad con la Política Sancionatoria de la UAF³².

La política sancionatoria de la UAF declara que su objetivo es explicitar a las personas naturales y jurídicas expresamente señaladas en el art. 3, inciso primero, de la Ley N° 19.913, la forma en que se ejercerá la potestad sancionatoria, a través de procesos administrativos eficaces y claros, que tengan por objetivo la determinación de la responsabilidad administrativa de aquellas infracciones relevantes que incidan en la capacidad de los sujetos obligados de contar con un sistema preventivo en forma que les permita la detección de operaciones sospechosas y, en general, flujos de dineros ilícitos. La potestad sancionatoria se ejercerá en dos dimensiones, a partir de las diversas medidas de supervisión que lleve adelante la División de Fiscalización y Cumplimiento de la UAF, como también por incumplimientos que pueda conocer la División Jurídica vinculados con otras Áreas o Divisiones del Servicio, por ejemplo, casos de no envío de ROS o de envío tardío o inoportuno.

En lo que respecta a la regulación de los activos virtuales con el objeto de combatir la evasión y fraude fiscal, el Servicio de Impuestos Internos, sumó a la Resolución Exenta N° 153 de 2018 del SII que incluyó a los intermediarios digitales dentro de los sujetos obligados a declarar operaciones mediante el Formulario N° 1891³³, las Resoluciones Exentas N° 113 y 114 ambas de 26 de agosto de 2025.

Mediante la Resolución Exenta N° 113 se establece la obligación a las personas o entidades con residencia o domicilio en Chile que operen como proveedores de servicios de activos digitales o criptoactivos presentar ante el SII la Declaración Jurada N° 1963, denominada, “Declaración Jurada Anual sobre Activos Digitales Respecto de Contribuyentes con Residencia Tributaria en el Extranjero”, hasta el 30 de junio de cada año, a partir del 2026. Los proveedores de estos servicios deberán identificar a sus usuarios no residentes en Chile y reportar sobre transacciones especificadas, con el fin de asegurar el reporte anual de información fiscalmente relevante relacionada con operaciones mediante criptoactivos, información que será intercambiada automáticamente con las autoridades fiscales en que residen los usuarios de estos activos digitales.

Por su parte, la Resolución Exenta N° 114, establece que las personas o entidades que operen como proveedores de servicios de activos digitales o criptoactivos, deberán presentar ante el SII la Declaración Jurada N° 1964, denominada “Declaración Jurada

³² Política Sancionatoria de la Unidad de Análisis Financiero. Resolución Exenta N° 186 de 06 de septiembre de 2024.

³³ “Declaración Jurada Anual sobre operaciones de compra y venta de acciones de S.A., otros títulos y activos digitales y otras operaciones sobre estos títulos, efectuadas por intermedio de corredores de bolsa, agentes de valores, casas de cambio y otras entidades intermediadoras, no acogidas al mecanismo de incentivo al ahorro del art. 42 bis, o a la letra A) del art. 57 bis, o al art. 104 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Anual sobre Activos Digitales Respecto de Contribuyentes con Residencia Tributaria o Domicilio en Chile”. En esta Declaración Jurada, que también debe presentarse por primera vez hasta el 30 de junio de 2026, los proveedores de servicios de intermediación de operaciones de criptoactivos deberán identificar a sus usuarios residentes en Chile, personas controladoras de las cuentas, transacciones especificadas como compras, ventas, intercambios o transferencias, compras de bienes físicos o pago de servicios con criptomonedas, así como la dirección digital de sus billeteras, con el fin de asegurar el reporte anual de información fiscalmente relevante asociadas a actividades relacionadas con criptoactivos. En ambos casos la sanción por el retardo u omisión en la entrega de la información en las respectivas declaraciones juradas se sanciona según lo dispuesto en el art. 97, N° 1, del CT, es decir, con multa de 1 UTM a 1 UTA en su rango inicial, ya que el SII puede apercibir para la entrega de la información. Con toda la multa máxima no podrá exceder de 30 UTA.

De esta forma, el SII busca cumplir sus compromisos en el Marco de Información sobre Criptoactivos (CARF)³⁴, aprobado por la OCDE en agosto de 2022, que busca estandarizar la declaración de información fiscal sobre transacciones con criptoactivos.

Con todo, el objetivo es lograr la transparencia de los criptoactivos mediante el intercambio automático y anual de información entre los países participantes para combatir la evasión fiscal, por lo que la información queda supeditada a dicho fin. En efecto, tal como señala el autor Esteban Sáez Durán “la obligación de mantener estricta confidencialidad sobre los datos intercambiados bajo el CARF, reflejada en el art. 62 ter del CT y en los tratados internacionales de intercambio de información, impide que el Servicio de Impuestos Internos utilice estos datos fuera del propósito específico de cooperación fiscal. La OCDE, en su Guía sobre Confidencialidad, refuerza este enfoque, exigiendo marcos legales y capacidades administrativas sólidas en todas las jurisdicciones participantes para proteger la información y limitar su acceso a un grupo restringido de funcionarios con fines estrictamente tributarios”³⁵.

Sin perjuicio de ello, los proveedores de servicios de activos digitales o criptoactivos³⁶ para dar cumplimiento año a año a las obligaciones de efectuar las declaraciones juradas 1963 y 1964, deberán levantar la información sobre identificación de los usuarios, personas

³⁴ El Marco de Información sobre Criptoactivos (CARF, por sus siglas en inglés) es una iniciativa de la OCDE para crear un sistema global estandarizado de intercambio de información fiscal sobre criptoactivos, con el fin de combatir la evasión fiscal. Este marco exige a los proveedores de servicios de criptoactivos reportar transacciones a las autoridades fiscales, quienes a su vez las intercambian automáticamente entre jurisdicciones.

³⁵ Sáez Duran, Esteban. Análisis de la implementación del Crypto Asset Reporting Framework (CARF) en Chile. Revista de Estudios Tributarios N° 33 (2025), Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

³⁶ Según lo dispuesto en las Resolución Ex. N° 113 y N° 114 de 2025, se entenderá por Proveedor De Servicios de Criptoactivos a cualquier persona o entidad que, como negocio, proporcione un servicio que efectúe transacciones de intercambio para o en nombre de los clientes, ya sea

controladoras de las cuentas, transacciones especificadas como compras, ventas, intercambios o transferencias, compras de bienes físicos o pago de servicios con criptoactivos, información que asimismo les permitirá evaluar eventuales operaciones sospechosas según la Ley N° 19.913, esto es, “todo acto, operación o transacción que, de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad de que se trate, resulte inusual o carente de justificación económica o jurídica aparente (...)”, con el objeto de dar cumplimiento a la obligación de reportar operaciones sospechosas a la Unidad de Análisis Financiero.

En marzo de 2023, la Mesa Intersectorial sobre Prevención y Combate al LA/FT (MILAFT)³⁷ concertó un Acuerdo Interinstitucional (suscrito por 29 instituciones) para oficializar la Estrategia Nacional ALA/CFT/CFP y su Plan de Acción 2023-2027, con 7 líneas de trabajo y 54 compromisos. El 4 de enero de 2024, el ministro de Hacienda y presidente de la MILAFT, Mario Marcel, lanzó la Estrategia Nacional ALA/CFT/CFP con su Plan de Acción 2023-2027 y las Evaluaciones Nacionales de Riesgos de Lavado de Activos, Financiamiento del Terrorismo y Financiamiento de la Proliferación. El trabajo realizado durante el primer año del Plan de Acción llevó a que la MILAFT lo actualizara y decidiera implementar 58 compromisos (en vez de los 54 originalmente previstos). Asimismo, en diciembre de 2024, la MILAFT aprobó el ingreso de la Dirección General de Aeronáutica Civil. En enero de 2025, en tanto, se creó el Ministerio de Seguridad Pública, que se integra a la MILAFT como su 31° miembro.

El trabajo de las 31 instituciones miembros de la MILAFT se realiza a través de 5 mesas técnicas sobre que tiene por objeto los siguiente:

1. Actualización legislativa.
2. Supervisión y regulación.
3. Riesgos de LA/FT/FP.
4. Inteligencia financiera.
5. Persecución penal.

El 25 de junio de 2025, se publicó en el Diario Oficial el Decreto Exento N° 194 del Ministerio de Hacienda, que crea una nueva Comisión de Lucha contra la Evasión Fiscal, el Contrabando, el Fraude Tributario y Aduanero, el Lavado de Activos, el Financiamiento del Terrorismo y el Crimen Organizado³⁸, entidad que nace como un Consejo Asesor Ministerial del Ministerio de Hacienda, para asesorar, coordinar y fortalecer la actuación del Estado frente al avance de las organizaciones criminales. La Comisión está integrada por la y los directores del Servicio de Impuestos Internos, quien la preside; del Servicio

actuando como contraparte, como intermediario en dichas transacciones de intercambio o poniendo a disposición una plataforma de negociación.

³⁷ Ver referencia N° 21.

³⁸ Por medio de este Decreto se deja sin efecto la anterior Comisión de Lucha contra la Evasión y el Fraude Tributario y Aduanero, creada mediante la Resolución Exenta N° 455 de 2002, del Ministerio de Hacienda.

Nacional de Aduanas y de la Unidad de Análisis Financiero (UAF) y el tesorero general de la República.

Sus objetivos serán:

- Facilitar la coordinación del SII, Aduanas, TGR y la UAF en todas las materias relacionadas con el cumplimiento tributario de los contribuyentes.
- Hacer más efectiva la labor de los cuatro servicios de un modo fluido y coordinado, a fin de disminuir la evasión fiscal, el contrabando, el fraude tributario y aduanero, el lavado de activos, el financiamiento del terrorismo y el crimen organizado.
- Cautelar el correcto uso de las franquicias tributarias y aduaneras.
- Proponer al ministro(a) de Hacienda la introducción de medidas adicionales o la modificación de la legislación vigente destinadas a disminuir la evasión fiscal, el contrabando, el fraude tributario y aduanero, el lavado de activos, el financiamiento del terrorismo y el crimen organizado, en el ámbito de sus competencias.
- Tomar medidas, en el marco de sus competencias, para facilitar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con el objetivo de maximizar su cumplimiento.

Conforme a las declaraciones publicadas luego de su primera reunión el 19 de junio del presente año³⁹, las autoridades coincidieron en formar comisiones regionales y grupos de tareas específicos para, por ejemplo, elaborar planes de fiscalización conjunta en las zonas francas de Iquique y Punta Arenas, o perseguir a las mafias delictuales vinculadas al robo de salmón, vehículos y de abastecimiento del comercio informal. También analizaron cómo mejorar el reporte de operaciones sospechosas a la UAF, en su calidad de instituciones públicas que son sujetos obligados de la Ley N° 19.913; las vulnerabilidades del sistema de creación de empresas en un día; y el establecimiento de un protocolo para la destrucción o inutilización de mercancías ilegales y productos incautados provenientes del comercio ilícito.

Sin lugar a duda, las evaluaciones de riesgos de las actividades y operaciones con AV y de los PSAV resultan esenciales para identificar con precisión las adaptaciones delictivas en el uso de estos activos dentro de un escenario tecnológico de rápida innovación, para ello, se requiere un sólido conocimiento técnico del mundo virtual, y una estrecha colaboración con el sector privado, que debe ser impulsada con más energía en el ámbito nacional.

³⁹ Ver noticia SII. Disponible en: <https://www.sii.cl/noticias/2025/030725noti01aav.htm>. Noticia Aduanas disponible en: <https://www.aduana.cl/aduana-refuerza-rol-estrategico-en-comision-de-lucha-contra-evasion/aduana/2025-07-07/084331.html>. Noticia UAF disponible en: <https://www.uaf.cl/es-cl/noticia-detalle?id=42640>

CONCLUSIÓN

En un escenario donde el marco regulatorio es incipiente e insuficiente para hacer frente a las vulnerabilidades que afectan a los activos digitales virtuales o criptoactivos, tales como, riesgos cibernéticos, operativos y de cumplimiento y lavado de activos, los convierte en foco de particular interés para la actividad delictiva al ser instrumentalizados para la comisión de delitos o para ocultar su comisión, mediante el ingreso en el sistema financiero y el uso de fondos ilegales para cometer delitos financieros, como el lavado de activos, el financiamiento del terrorismo y el fraude.

A lo largo de este trabajo, se aprecia que existe una gran preocupación a nivel internacional por el uso de los AV y sus efectos sobre la integridad del mercado financiero y la protección de los inversores, y los riesgos asociados al Lavado de Activos y el financiamiento del terrorismo.

Con todo, se advierte que la comunidad internacional si bien identifica los riesgos asociados a los AV, su objetivo no está dirigido a prohibir su uso sino en garantizar que los PSAV operen dentro del marco regulatorio integrado con el sector financiero, sin restricciones que fomenten el uso de canales informales, de forma de mitigar el riesgo de operaciones clandestinas, lo que aumentaría la probabilidad de actividades ilícitas no detectadas. De esta forma, los esfuerzos se encuentran encaminados en promover la dictación de leyes internas que cubran las lagunas normativas, pero con un enfoque internacional coordinado, considerando la naturaleza transfronteriza en el uso de estos activos. Asimismo, se advierte el interés en promover el establecimiento de normativas flexibles que puedan adaptarse y hacer frente ante la constante evolución del mercado y las futuras recomendaciones internacionales.

Las modificaciones legislativas e instrucciones impartidas por los organismos competentes sobre la disposición y entrega de información en las operaciones con AV, caracterizados justamente por tener mecanismos de privacidad que hacen compleja la identificación de quienes están detrás de ellas, puede contribuir desincentivando la instrumentalización de ellos en la actividad delictual, al disminuir la opacidad en el anonimato en las transacciones y la posibilidad de efectuarlas de manera transfronteriza, pero sigue siendo insuficiente si no se invierte en investigación y procesamiento de delitos que involucran a los activos financieros virtuales y en un marco sancionatorio adecuado aplicable al incumplimiento de las obligaciones impartidas por los organismos administrativos competentes, además de la implementación de las recomendaciones de GAFILAT⁴⁰.

⁴⁰ El informe sobre Evaluación sectorial de riesgos de lavado de activos y financiamiento del terrorismo de los activos virtuales y los proveedores de servicios. GALFI/2025. Recomendaciones para la mitigación los riesgos los siguientes: Construcción de un conocimiento más sólido y contextualizado del sector; Acercamiento de los reguladores, supervisores y/o autoridades competentes al sector de PSAV; Evaluación sectorial de riesgos; Integración de los hallazgos de la evaluación sectorial de riesgos al marco jurídico; Establecimiento del control prudencial; Promover la relación entre el sector financiero tradicional y los PSAV; Actualización y mejora

Frente a un escenario incipiente, donde las exigencias de información, al menos en el caso del Servicio de Impuestos Internos regirán a partir del próximo año, no permite anticipar adecuadamente los efectos que dichas medidas puedan impactar en el combate delictivo, con todo frente al aumento del uso de los activos financieros virtuales y el dinamismo de los avances tecnológicos en dicha materia, urge contar con una legislación especializada y debidamente coordinada a nivel global, que sea capaz de abordar los desafíos que hoy enfrentan los activos virtuales como medios de inversión e intercambio transfronterizo y que tenga la suficiente flexibilidad para avizorar los riesgos que provengan de los avances tecnológicos futuros, sin coartar del todo su particular esencia.

BIBLIOGRAFÍA

- GAFI. Guía para la Evaluación Nacional del Riesgo del Lavado de Activos (2024). <https://www.fatfgafi.org/content/dam/fatf-gafi/translations/guidance/Spanish-Money-Laundering-National-RiskAssessment-Guidance.pdf.coredownload.inline.pdf>
- GAFI. Evaluación Sectorial de Riesgos de Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo de los Activos Virtuales y los Proveedores de Servicios de Activos Virtuales de los Países del GAFILAT (2025) <https://biblioteca.gafilat.org/wp-content/uploads/2025/08/EvaluacionsectorialderiesgosdeAVyPSAVregionaldelGAFILAT.pdf>
- GAFILAT. (s.f.c). Tercera Actualización del Informe de Amenazas Regionales en materia de Lavado de Activos (2019-2021). GAFILAT. <https://www.gafilat.org/index.php/es/bibliotecavirtual/gafilat/documentos-de-interes-17/estudios-estrategicos-17/4506-terceraactualizacion-del-informe-de-amenazas-regionales-2019-2021-del-gafilat/file>
- GONZÁLEZ QUINZÁN, Yago. “La actuación normativa del Grupo de Acción Financiera Internacional frente al criptoblanqueo”, Revista de Estudios Jurídicos y Criminológicos, n.º 10, Universidad de Cádiz, 2024. Disponible en: <https://revistas.uca.es/index.php/rejucrim/article/view/11326>
- SÁEZ DURÁN, Esteban. Análisis de la implementación del Crypto Asset Reporting Framework (CARF) en Chile. Revista de Estudios Tributarios N° 33 (2025), Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. Disponible en: <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/80177>

continúa de los mitigadores de riesgo del sector; Fortalecer las medidas de mitigación implementadas por los PSAV; y Fortalecer las medidas de mitigación implementadas por las instituciones financieras.

SIGLAS Y ABREVIATURAS

(ALA/CFT) Anti Lavado de Activos y Contra Financiamiento del Terrorismo
 (APNFD) Actividades y Profesiones No Financieras Designadas
 (AV) activos financieros virtuales
 (BCBS) Basel Committee on Banking Supervision
 (BCIE) Banco Centroamericano de Integración Económica
 (CARF) Crypto Asset Reporting Framework
 (CMF) Comité Mercado Financiero
 (ENR) Evaluación Nacional de Riesgo
 (FATF) Financial Action Task Force
 (FMI) Fondo Monetario Internacional
 (FSB) Financial Stability Board
 (FSF) Foro de Estabilidad Financiera
 (GAFI) Grupo de Acción Financiera Internacional
 (GAFILAT) Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica
 (G-7) Grupo de los Siete
 (IOSCO) International Organization of Securities Commissions
 (LA/FT) Lavado de activos/Financiamiento del terrorismo
 (MILAFT) Mesa Intersectorial sobre Prevención y Combate al LA/FT
 (OCDE) Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
 (PSAV) proveedores de servicios de activos virtuales
 (ROE) Reporte de Operaciones en Efectivo
 (ROS) Reportes de Operaciones sospechosas
 (SII) Servicio de Impuestos Internos
 (TGR) Tesorería General de la República
 (UAF) Unidad de Análisis Financiero
 (VASP) Proveedores de servicios de activos virtuales

GLOSARIO

ACTIVO VIRTUAL. Conforme la definición del GAFI, es una representación digital de valor que se puede comercializar o transferir digitalmente y se puede utilizar para pagos o inversiones. Los AV no incluyen a las representaciones digitales de moneda fiat, valores y otros activos financieros que ya están cubiertos en otras partes de las Recomendaciones del GAFI.

ACTIVIDADES Y PROFESIONES NO FINANCIERAS DESIGNADAS (APNFD). Se trata de profesiones y actividades que tradicionalmente tratan con clientes que buscan el anonimato y suelen pagar en efectivo: Casinos, agentes inmobiliarios, comerciantes de piedras y metales preciosos, notarios, abogados, contadores públicos, proveedores de servicios societarios y de fideicomisos. Cumplen una función determinante para la integridad de los sistemas ALA/CFT por su rol de guardianes del sistema.

- BITCOIN.** Lanzado en 2009, fue el primer AV convertible descentralizado, y la primera criptomoneda. Los bitcoins son unidades de cuenta compuestos de secuencias alfanuméricas únicas que constituyen unidades de moneda (divisibles, a su vez, en unidades más pequeñas, llamadas Satoshis) y que tienen valor sólo porque usuarios individuales están dispuestos a pagar por ellos. Los bitcoins se comercian digitalmente entre los usuarios en forma parcialmente anónima (las personas o entidades que intervienen en cada transacción se identifican solo con pseudónimos alfanuméricos llamados “Direcciones Bitcoin” —Bitcoin adresses—) y pueden ser intercambiados por moneda fiduciaria o por otras criptomonedas.
- BLOCKCHAIN.** Es una forma de registro o “libro mayor” utilizada por Bitcoin y la mayoría de las criptomonedas, y funciona encadenando bloques de datos. Cada uno de estos bloques contiene información acerca de la operación que se están realizando. Los elementos iniciales y finales del bloque se relacionan, respectivamente, con el bloque anterior y posterior. De este modo, la modificación del bloque rompería la cadena al completo, aunque es prácticamente imposible su alteración. Además, la tecnología basada en cadenas de bloques funciona de modo distribuido, con múltiples computadoras que operan simultáneamente con la cadena, lo cual hace extremadamente difícil comprometerla mediante un ataque informático. Cada criptomoneda tiene su propia Blockchain.
- CRIPTOMONEDAS.** son AV de código abierto, convertibles y descentralizados, que funcionan en una red de pares distribuida que aplica principios matemáticos y criptográficos para dotar de seguridad al sistema. Las transferencias entre los/las usuarios/as se llevan a cabo “par a par”, sin intermediarios, a partir del juego de claves criptográficas públicas y privadas, y requieren de ser firmadas criptográficamente para concretarse. La transparencia del sistema se garantiza mediante el registro de las transacciones en una suerte de “libro mayor” distribuido (denominado Blockchain en la mayoría de las criptomonedas), llevado por una red de partes mutuamente “desconfiadas” (llamadas “mineros” en el ecosistema del Bitcoin y otras criptomonedas) que elaboran los bloques criptográficos de la cadena y son recompensados por ello con tarifas pagadas por los/las usuarios/as.
- DINERO FIDUCIARIO.** Alude a la moneda o dinero real (no virtual), o moneda nacional. Se diferencia de la moneda virtual porque éste funciona como la moneda y el papel moneda de un país, designado como dinero de curso legal; que circula, se utiliza y acepta como medio de intercambio en el país emisor.
- MEZCLADORES (MIXERS).** Son plataformas que ofrecen a los/las usuarios/as de criptomonedas la posibilidad de oscurecer la cadena de transacciones en la Blockchain mediante el recurso a herramientas informáticas de anonimato que vinculan múltiples transacciones a una única dirección de AV y las envían en conjunto de un modo que hace aparecer como que provienen de una dirección diferente. El mezclador o conmutador (Tumbler) interviene cuando recibe la instrucción del/la cliente de enviar fondos a una determinada dirección. A fin de ocultar el origen y destino de dicha transacción, el mezclador la combina con una serie compleja y semialeatoria de transacciones ficticias, de modo tal de impedir que la transferencia al destino final pueda ser asociada con la dirección de origen. Ejemplos de mezcladores son Bitmixer.io, SharedCoin, Blockchain.info, Bitcoin Laundry, Bitlaunder, Easycoin.

MINERO/A. Es una persona o entidad que interviene en la red descentralizada de una criptomoneda utilizando un software especial para resolver algoritmos complejos dentro del sistema de “prueba de trabajo” empleado por el sistema para validar las transacciones.

MONEDEROS (WALLETS) DE CRIPTOMONEDAS. Son aplicaciones de software que permiten interactuar con la Blockchain de las AV a fin de generar y/o almacenar las direcciones de criptomonedas y sus correspondientes juegos de claves público/privada. Es una interfaz que permite a los/las usuarios/as administrar, transferir o recibir AV. Existen varias clases de monederos de AV.

PLATAFORMAS DE INTERCAMBIO DE AV/CRIPTOMONEDAS (CRYPTOCURRENCY EXCHANGES). Son las operadas por personas o entidades que se dedican comercialmente al intercambio de criptomonedas por moneda fiduciaria, fondos, metales preciosos u otras criptomonedas (o viceversa), a cambio de una tarifa (comisión). Por lo general aceptan una amplia variedad de métodos de pago (efectivo, transferencias, tarjetas de crédito u otras criptomonedas) y son utilizados para depositar o extraer fondos de cuentas de AV.

PROVEEDORES/AS DE SERVICIOS DE ACTIVOS VIRTUALES (PSAV). Conforme la definición del GAFI, comprende a cualquier persona física o jurídica que no esté cubierta en ningún otro lugar en virtud de las Recomendaciones y que, como negocio, realiza una o más de las siguientes actividades u operaciones para/en nombre de otra persona física o jurídica: i. intercambio entre activos virtuales y monedas fiat; ii. intercambio entre una o más formas de AV; iii. transferencia de AV; iv. custodia y/o administración de AV o instrumentos que permitan el control sobre AV; y v. participación y provisión de servicios financieros relacionados con la oferta de un emisor y/o venta de un AV.

PROVEEDORES DE SERVICIOS DE MONEDERO DE CRIPTOMONEDAS. También comprendidos en la definición de PSAV del GAFI, son personas o entidades que ofrecen como servicio la provisión de monederos (ya sea alojados “en custodia” o híbridos). Cuando lo que se ofrece son monederos “en custodia”, esta clase de proveedores facilita la participación en el ecosistema de AV al simplificar la realización de transacciones para los/las usuarios/as. Se encargan de mantener el balance de los clientes y por lo general ofrecen también seguridad respecto del almacenamiento y las transacciones con criptomonedas. En esa dirección, pueden proveer servicios tales como Guía sobre Aspectos Relevantes y Pasos Apropriados para la Investigación, Identificación, Incautación y Decomiso de activos virtuales ²⁴ encriptación, back up o “almacenamiento en frío” de los monederos, protección mediante firmas múltiples o mezcladores.

RAMSOWERE. Es un tipo de malware o software malicioso que cifra o bloquea archivos y sistemas informáticos, impidiendo el acceso a ellos hasta que la víctima paga un rescate, aunque el pago no garantiza la recuperación de los datos. Este ataque causa interrupciones operativas, pérdidas financieras y daño reputacional a empresas, instituciones y usuarios finales. Además de cifrar, los atacantes amenazan con filtrar la información sensible robada, convirtiendo a los datos en “rehenes” hasta que se obtiene el pago del rescate.

REPORTES DE OPERACIONES SOSPECHOSAS (ROS). La Ley N° 19.913 define como operación sospechosa “todo acto, operación o transacción que, de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad de que se trate, resulte inusual o carente de justificación económica o jurídica aparente, o pudiera constituir alguna de las conductas contempladas en el art. 8° de la

Ley N° 18.314 (de conductas terroristas), o sea realizada por una persona natural o jurídica que figure en los listados de alguna resolución del Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas, sea que se realice en forma aislada o reiterada”.

SISTEMAS PAR-A-PAR (“PEER-TO-PEER” O P2P). Son los sistemas de comunicación o intercambio de archivos (incluyendo criptomonedas) en la que todos o algunos aspectos funcionan sin clientes ni servidores fijos como intermediarios, sino mediante una serie de nodos que se comportan como iguales (“pares”) entre sí.

STABLECOINS. Son AV que indican mantener un valor estable en relación con uno o más activos de referencia (que pueden ser monedas fiduciarias, otros activos virtuales, securities, commodities o activos inmobiliarios). El término no responde a una clasificación legal o regulatoria, sino que es utilizado en general como un término publicitario. Dependiendo del diseño del AV de que se trate, puede ser clasificado como una moneda o como un “activo financiero” (como las securities) conforme los estándares fijados por el GAFL.

EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES: PARTICULARIDADES PROCESALES A LA LUZ DE LA LEY N° 21.713

ANDRÉS DURÁN RODRÍGUEZ⁴¹

RESUMEN

El presente artículo examina el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones regulado en el Código Tributario chileno, con especial atención a las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.713 de 2024. A partir del análisis de su naturaleza jurídica y de su configuración procesal, se estudia el rol del Acta de Denuncia como acto administrativo sancionador cuya eficacia queda supeditada a la confirmación del Tribunal Tributario y Aduanero, rasgo que revela la naturaleza híbrida del sistema. Sobre esta base, se analizan las implicancias de la cooperación eficaz, las facultades decisorias del Director del Servicio de Impuestos Internos y los principales ajustes normativos que han redefinido diversas etapas del procedimiento. El trabajo sostiene que, si bien la reforma introdujo mayor precisión procedimental, persisten tensiones estructurales derivadas del origen administrativo del mecanismo y de su posterior judicialización, lo que plantea desafíos relevantes para la coherencia del régimen sancionador tributario y el respeto de las garantías propias del derecho administrativo sancionador.

PALABRAS CLAVE: Procedimiento General de Aplicación de Sanciones; Acta de Denuncia; Sanción; Tribunal Tributario y Aduanero; Código Tributario.

I CONTEXTO GENERAL Y FUNDAMENTO DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES

El sistema tributario chileno contempla diversas vías para la persecución de infracciones y delitos tributarios, dentro de las cuales el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones (“PGAS”), regulado en el art. 161 del CT, ocupa un lugar importante. A través de este mecanismo, la Administración Tributaria puede optar por perseguir exclusivamente

⁴¹ Abogado. Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Pontificia Universidad Católica de Chile. Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile. Magister en Tributación, Universidad de Chile. Profesor en Derecho Penal Tributario, Universidad Adolfo Ibáñez.

la sanción pecuniaria asociada a determinados ilícitos tributarios, prescindiendo de la vía penal y sometiendo la imposición de la multa al conocimiento y confirmación de los TTA. Esta configuración sitúa al procedimiento en una zona intermedia entre la potestad sancionadora administrativa y el control jurisdiccional especializado, dotándolo de características procesales propias que lo diferencian de otros procedimientos tributarios. En los últimos años, el PGAS ha adquirido una mayor visibilidad práctica en el contexto de las estrategias institucionales orientadas a fortalecer el cumplimiento tributario⁴² y a diversificar las herramientas de respuesta frente a conductas ilícitas de relevancia impositiva⁴³. En este escenario, la dictación de la Ley N° 21.713, publicada en 2024, introdujo una serie de modificaciones relevantes en el CT que inciden directa o indirectamente en este procedimiento, ya sea ajustando su tramitación judicial, precisando aspectos formales de su inicio o incorporando nuevos criterios que inciden en la decisión administrativa de optar por esta vía en lugar de la persecución penal.

Pese a la importancia de estas reformas, el PGAS continúa descansando sobre una estructura normativa que tiene un origen histórico marcadamente administrativo, cuya génesis es previa a la creación de los TTA. Ello ha generado, a lo largo del tiempo, tensiones interpretativas relativas a la naturaleza jurídica del Acta de Denuncia, al alcance del control judicial, a la configuración de la controversia y a la procedencia de la etapa probatoria, entre otros aspectos. La Ley N° 21.713 no alteró la esencia del modelo, pero sí introdujo ajustes que buscaban otorgar una mayor coherencia procedimental y certeza jurídica, sin eliminar completamente los resabios de su configuración original.

En este contexto, el presente artículo tiene por objeto analizar sistemáticamente el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones a la luz de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.713, identificando los elementos estructurales que definen su naturaleza, las principales innovaciones normativas incorporadas por la reforma y las

⁴² Según lo informado por el SII en el “Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario (PGCT) 2025”, el año 2024 hubo un aumento de 22,4% de querellas presentadas respecto el año 2023, y un 59,5% más de imputados en estas acciones. Ver: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/pgct_2025.pdf

⁴³ En este punto, resulta pertinente recordar que los delitos tributarios suelen vincularse al concepto de evasión fiscal. Esta puede definirse como “una actividad ilegal, por medio de la cual los contribuyentes reducen el monto del impuesto, que al proceder de forma correcta, les habría correspondido pagar. La magnitud del monto de impuesto evadido puede ser total o parcial” (Yáñez Henríquez, J. (2016): “Evasión tributaria: Atentado a la equidad”, en Revista de Estudios Tributarios, N° 13, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, p. 173). En el mismo sentido, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado recientemente que “La evasión tributaria corresponde a la subdeclaración ilegal y voluntaria de los impuestos” (SII (2025): Informe Proyecto de Construcción de Mapas de Brechas Tributarias, abril de 2025, p. 23).

No obstante, lo anterior, existen ilícitos tributarios que no implican necesariamente un perjuicio fiscal directo derivado de un impuesto evadido, sino que afectan de manera más amplia la configuración del Orden Público Económico, como ocurre, por ejemplo, con el delito previsto en el art. 97 N° 23 del CT.

cuestiones interpretativas que subsisten tras ella. Para ello, se examina, en primer lugar, origen y la evolución del procedimiento; luego, la naturaleza jurídica del Acta de Denuncia como acto administrativo de eficacia condicionada; posteriormente, la estructura general del procedimiento; y, finalmente, las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.713 y los problemas que aún plantea su aplicación.

Con ello, se busca contribuir a una comprensión más coherente de este procedimiento especial, destacando su posición dentro del sistema sancionador tributario y las implicancias que su correcta interpretación tiene para el equilibrio entre la potestad punitiva del Estado, el control judicial efectivo y las garantías del debido proceso del contribuyente.

II

ORIGEN ADMINISTRATIVO Y EVOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES

El Procedimiento General de Aplicación de Sanciones (PGAS) no puede comprenderse adecuadamente sin atender a su configuración original, profundamente marcada por una lógica administrativa. Su diseño responde a una etapa en que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercía, en gran medida, dentro de la propia estructura del SII, con una intervención judicial inexistente o meramente residual. Este origen explica muchas de las particularidades que el procedimiento mantiene hasta la actualidad, aun después de su judicialización formal.

1. EL MODELO ADMINISTRATIVO DEL PGAS

En sus primeras formulaciones, el procedimiento destinado a sancionar infracciones y delitos tributarios mediante multa operaba como un mecanismo esencialmente administrativo. El funcionario competente del Servicio levantaba el acta respectiva, notificaba al contribuyente y el conocimiento de los hechos, así como la decisión sancionatoria, recaía en la autoridad administrativa, particularmente en el Director Regional.

Dentro de esta lógica, el procedimiento no se concebía como un proceso contradictorio ante un tercero imparcial, sino como una instancia de carácter administrativa en que la autoridad fiscal determinaba la existencia de la infracción y aplicaba la sanción correspondiente. La estructura permitía, además, que el contribuyente rectificara su situación tributaria durante la tramitación, e incluso que el Director Regional dejara sin efecto el Acta de Denuncia si estimaba que no existía intención maliciosa o que la regularización resultaba suficiente. Este rasgo revela que el sistema combinaba funciones de fiscalización, determinación y sanción dentro de un mismo órgano, con un énfasis relevante en la corrección de la conducta antes que en la formalización de un litigio.

Este modelo administrativo también se reflejaba en la forma de computar los plazos, en la amplitud de facultades del órgano fiscalizador y en la ausencia de una estructura

probatoria propiamente judicial. La sanción pecuniaria se configuraba como una consecuencia directa de la constatación administrativa de la infracción, sin que mediara necesariamente un control jurisdiccional previo para su eficacia.

2. EVOLUCIÓN DEL PGAS

Nuestra norma tributaria ha adolecido de una carencia de sistematización en relación a la forma en que se encuentran establecidos los delitos tributarios y las acciones que detenta el SII en relación con estos. Por ello, es que el art. 97 actual enumera una serie de figuras que corresponden a infracciones, delitos, e incluso, circunstancias agravantes, que no siguen un orden concreto. Este fenómeno, tiene como antecedente distintas normas que se sucedieron en distintos años para contemplar sanciones a las infracciones de las normas tributarias y que derivaron en el art. 151 de la Ley N° 13.305 de 1959, que será el antecedente del art. 97 del Código de 1960 y que se traspasó posteriormente hasta nuestro Código actual.

Nuestro Procedimiento General de Aplicación de Sanciones, fue concebido en su origen como un procedimiento administrativo, mediante el cual el Director Regional y funcionario competente del SII ponían en conocimiento al contribuyente de la identificación y de la comisión de un ilícito tributario y procedían, conforme a esta, a sancionarlo. La naturaleza administrativa de este procedimiento permitía, incluso, que el Director Regional dejase sin efecto el Acta de Denuncia una vez notificada en caso de que el contribuyente rectificara su situación tributaria dentro del plazo para formular descargos; señalándose al efecto:

“al presentar sus descargos al acta de denuncia, hacer la declaración omitida o rectificar la errónea. Dentro del concepto de declaración errónea o incorrecta, debe comprenderse la declaración incompleta y la que adolezca de errores. Si estas nuevas declaraciones fueren satisfactorias, deberá liquidarse de inmediato el impuesto, de acuerdo con las nuevas declaraciones. Si de los antecedentes acumulados en los autos, no apareciere intención maliciosa de parte del infractor, se le podrá absolver de toda sanción, especialmente de las señaladas en el referido art. 97. La sentencia que se dicte deberá pronunciarse en forma concreta sobre este punto, indicando en sus considerandos las razones por las cuales se estime, que ha habido o no intención maliciosa de parte del infractor, y si procede o no absolverlo de las sanciones”^{44, 45}.

⁴⁴ Ugás Canel, Luis R. (1967): El CT: Sus Normas Complementarias y Jurisprudencia (Ed. Jurídica de Chile, Santiago), p. 284.

⁴⁵ El CT de 1960, señala al efecto en el art. 161 N° 2, inciso segundo, que: “Si la infracción consistiere en falta de declaración o declaración incorrecta que hubiere acarreado la evasión total o parcial de un impuesto, el contribuyente podrá, al contestar, hacer la declaración omitida o rectificar la errónea. Si esta declaración fuere satisfactoria, se liquidará de inmediato el impuesto y podrá absolverse de toda sanción al inculpado, si no apareciere intención maliciosa”.

Al haberse extraído el conocimiento de la confirmación del Acta de Denuncia por parte del Director Regional, se eliminó la posibilidad de que el denunciado presentara la rectificación de los impuestos adeudados para dejar sin efecto esta sanción⁴⁶, y es por ello que el art. 106 que mantiene su redacción previa a la Ley N° 20.322, referido a la posibilidad del Director Regional de dejar sin efecto el Acta de Denuncia, ya que fue redactado en la lógica de un procedimiento administrativo, y parece no coincidir con la lógica del procedimiento judicial actual⁴⁷. En el mismo sentido, el pago de los impuestos adeudados se contempla hoy solamente como una posible atenuante, conforme a lo establecido en el art. 107 del CT.

Cabe señalar que una modificación que sí alteró la interposición de Actas de Denuncia, fue el cambio introducido en el art. 114 del CT por la Reforma de la Ley N° 21.093 de 2017, atendido a que esta estableció que *“Las acciones penales corporales y las penas respectivas prescribirán de acuerdo con las normas señaladas en el Código Penal”*. En este sentido, con anterioridad a esta modificación, se discutía a nivel doctrinario sobre si el plazo de prescripción para que el SII persiguiera solamente la sanción pecuniaria era de 3 años, conforme a lo dispuesto en el art. 200 del CT, o debía seguir la prescripción asociada a la pena corporal del delito, lo cual, finalmente fue indicado expresamente en la modificación de este art.⁴⁸.

Así las cosas, el procedimiento referido se mantuvo, hasta el año 2024, sin mayores modificaciones, hasta la Ley N° 21.713, la cual, sin alterar mayormente el curso del procedimiento, cambió varias particularidades relevantes que serán mencionadas.

⁴⁶ Una figura similar a la expuesta, parece haber sido contemplada en la figura de la Autodenuncia, incorporada igualmente a partir de la Ley N° 21.713. Sin embargo, esta difiere de lo expuesto, en que el art. que la contiene, art. 100 sexies del CT, establece como límites, entre otros:

“2. No encontrarse, al momento de presentar la solicitud, bajo un procedimiento de fiscalización por los mismos impuestos contenidos en su autodenuncia (...)

(inciso final) lo dispuesto en el presente art. no obsta a la posibilidad de rectificar declaraciones en la medida que no se funden en hechos constitutivos de delitos tributarios”.

⁴⁷ CT. art. 106. *“Las sanciones pecuniarias podrán ser remitidas, rebajadas o suspendidas, a juicio exclusivo del Director Regional si el contribuyente probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la acción u omisión en que hubiere incurrido o si el implicado se ha denunciado y confesado la infracción y sus circunstancias. Sin perjuicio de lo anterior, el Director Regional podrá anular las denuncias notificadas por infracciones que no constituyan amenazas para el interés fiscal u omitir los giros de las multas que se apliquen en estos casos, de acuerdo a normas o criterios de general aplicación que fije el Director”*.

⁴⁸ Esto se encuentra específicamente expuesto en la derogada Circular N° 73 de 11 de octubre de 2001, en que se indica: *“(...) se sigue que al aplicar las reglas del art. 94° del Código Penal, debe reafirmarse la instrucción contenida en la Circular N° 48, de 1997, de esta Dirección, en el sentido que la acción del Servicio para perseguir la aplicación de sanciones por delitos tributarios, en aquellos casos en que se ha optado por limitar la acción a la persecución de la aplicación de sanciones pecuniarias, prescribirá en 5 ó 10 años, atendida la pena corporal teórica que en cada caso haya establecido el legislador”*.

3. LA JUDICIALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO Y LA CREACIÓN DE LOS TTA

Continuando con lo expuesto, la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros mediante la Ley N° 20.322 del año 2009, supuso un cambio sustantivo en el sistema de justicia tributaria chileno. A partir de esta reforma, el conocimiento de diversas materias, entre ellas el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones, fue radicado un órgano jurisdiccional especializado e independientes de la administración tributaria.

Este traslado implicó que el Acta de Denuncia dejara de producir efectos sancionatorios por sí misma, pasando a requerir la confirmación de un tribunal para que la multa pudiera imponerse válidamente. El procedimiento dejó así de ser una instancia puramente administrativa para transformarse en un proceso de carácter judicial, sometido a reglas de tramitación, prueba y recursos propias de un sistema contencioso.

Sin embargo, esta judicialización no fue acompañada de una reformulación integral del diseño normativo del procedimiento, ya que muchas de las disposiciones que lo regulaban habían sido concebidas para un esquema en que la decisión final correspondía a la autoridad administrativa, y no a un tribunal. Como consecuencia de lo anterior, se produjo una superposición entre una lógica procesal judicial y normas redactadas para un contexto administrativo previo, generando algunos desajustes sistemáticos.

4. DESAJUSTES NORMATIVOS Y PERSISTENCIA DE LA LÓGICA ADMINISTRATIVA

Diversas disposiciones del CT revelan esta transición incompleta. Entre ellas, destacan aquellas que permiten al Director dejar sin efecto el Acta de Denuncia o que vinculan la procedencia de la sanción a la apreciación de la intención maliciosa del contribuyente, categorías que se comprenden mejor dentro de un modelo administrativo sancionador que dentro de un proceso jurisdiccional en sentido estricto. Asimismo, la regulación de los plazos, la ausencia, hasta la reforma de la Ley 21.713, de una estructura probatoria claramente definida y la configuración ambigua de la controversia, reflejan que el procedimiento fue judicializado sin una depuración completa de su base administrativa.

Este origen explica también las discusiones doctrinarias y jurisprudenciales que han surgido en torno a la naturaleza jurídica del Acta de Denuncia, al alcance del control que ejerce el Tribunal Tributario y Aduanero y a la procedencia de determinadas etapas procesales, como la apertura del término probatorio en ausencia de descargos. Tales debates no son meramente técnicos, sino que derivan de la tensión entre un acto que nace como expresión de la potestad administrativa sancionadora y un sistema que exige su validación por un órgano jurisdiccional independiente.

En consecuencia, podemos afirmar que el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones se configura hoy como un mecanismo de naturaleza híbrida, cuya comprensión exige considerar su trayectoria histórica. Su diseño actual no es el resultado de una construcción originariamente judicial, sino de la adaptación progresiva de un procedimiento administrativo a un esquema de control jurisdiccional especializado. Esta

evolución permite entender tanto la estructura particular del Acta de Denuncia como las singularidades procesales que caracterizan su tramitación, las que serán examinadas en los apartados siguientes.

III

NATURALEZA JURÍDICA DEL ACTA DE DENUNCIA COMO ACTO ADMINISTRATIVO DE EFICACIA CONDICIONADA

El punto de partida del Procedimiento General de Aplicación de Sanciones es el Acta de Denuncia, figura que concentra buena parte de las particularidades dogmáticas y procesales del sistema. Su correcta comprensión resulta indispensable para entender la configuración del procedimiento, pues de su naturaleza jurídica se derivan tanto la forma en que se estructura la controversia como el alcance del control que ejerce el Tribunal Tributario y Aduanero.

1. EL ACTA DE DENUNCIA COMO ACTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

Conforme a lo analizado, el Acta de Denuncia puede ser definida como el acto administrativo mediante el cual un funcionario competente del Servicio de Impuestos Internos imputa a un contribuyente la comisión de hechos que revisten caracteres de delito tributario, proponiendo la aplicación de la sanción pecuniaria correspondiente y poniendo tales antecedentes en conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero para su confirmación.

Aquel acto administrativo mediante el cual un funcionario competente del Servicio de Impuestos Internos notifica al denunciado la imputación de uno o más hechos constitutivos de delitos tributarios, poniéndolo en conocimiento de ellos con el objeto de que ejerza su derecho a defensa, proponiendo la aplicación de la sanción pecuniaria correspondiente y poniendo tales antecedentes en conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero para su confirmación.

En el mismo sentido, ha sido también definida el Acta de Denuncia como *“aquel acto administrativo por el cual un fiscalizador tributario, legalmente facultado e investido de la calidad de ministro de fe, “denuncia” ante una autoridad administrativa tributaria un hecho que infringe la obligación principal de pagar el impuesto y las obligaciones formales accesorias a ella”*⁴⁹.

Se trata, por tanto, de un acto administrativo de carácter sancionador, dictado en ejercicio de la potestad punitiva de la Administración en materia tributaria. Su emisión se sustenta en una etapa previa de recopilación de antecedentes, en la que el Servicio reúne los elementos de hecho y de derecho que permiten estimar verosímil la existencia de una infracción sancionable con multa. Desde esta perspectiva, el Acta de Denuncia no

⁴⁹ Zurita, Milenko (2024); El Acto Administrativo Tributario (Ed. Libromar, Santiago), p. 412.

constituye una mera comunicación de hechos, sino una verdadera formulación de cargos que expresa una determinación administrativa fundada.

No obstante, a diferencia de otros actos administrativos tributarios, como liquidaciones o giros, el Acta de Denuncia no produce por sí misma efectos ejecutivos. Su eficacia sancionatoria queda supeditada a la intervención de un órgano jurisdiccional, lo que introduce una dimensión particular que la distingue dentro del sistema de actos administrativos.

Cabe, igualmente, tener presente que que la potestad sancionadora de la Administración constituye una manifestación del ius puniendi del Estado, lo que implica que, aun cuando se ejerza por órganos administrativos, debe sujetarse a principios y garantías propias del derecho sancionador, tales como legalidad, tipicidad, culpabilidad y debido proceso⁵⁰.

2. UBICACIÓN DEL PGAS DENTRO DE LOS PROCEDIMIENTOS JURISDICCIONALES TRIBUTARIOS

La singularidad del Procedimiento General de Aplicación de Sanciones se aprecia con mayor claridad al situarlo dentro del conjunto de procedimientos jurisdiccionales regulados en el CT en los cuales el Servicio de Impuestos Internos interviene como parte.

Desde una perspectiva funcional, estos procedimientos pueden agruparse en tres grandes categorías. En primer lugar, se encuentran los procedimientos de impugnación de actos administrativos, que se inician por iniciativa del contribuyente o de un tercero⁵¹

⁵⁰ En este sentido, “*Como se ha podido apreciar el relato sobre el Derecho Administrativo Sancionador en la jurisprudencia judicial, constitucional y administrativa sobre la base del denominado ius puniendi estatal se transformó en un estándar, en algún sentido acrítico sobre sus implicancias, desde 2005 en adelante. Sin embargo, esa jurisprudencia delimitó los contornos sobre los cuales se ha debatido académicamente en el Derecho Administrativo nacional*”⁶³. Pero el legislador, mientras esa intensidad se manifestaba, también desarrolló una construcción normativa que trató, desde los sectores de referencia relevantes del último tiempo, de establecer estándares que de algún modo se han ido homologando progresivamente (...)

*En enero de 2009 se publicó ley N° 20.322, que “Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera” creando para tales efectos, nuevos tribunales contencioso administrativo; los Tribunales Tributarios y Aduaneros (“TTA”), con competencia contenciosa administrativa de revisión de las decisiones del Servicio de Impuestos Internos (“SII”) y del Servicio Nacional de Aduanas en ejercicio de su potestad sancionatoria, entre otras funciones. Para lo anterior, la ley N° 20.322 modificó el CT en lo relativo a actuaciones de fiscalización, procedimientos de giro, liquidación y otros que incidan en el pago o determinación de un impuesto, y procedimientos de reclamación ante los TTA en contra de dichas decisiones del SII*⁸¹; así como la Ordenanza General de Aduanas en lo relativo, entre otras materias, al procedimiento de reclamación ante el TTA en contra la sanción de cancelación y de las liquidaciones, cargos y actuaciones que sirvan de base para la fijación del monto o determinación de diferencias de derechos, impuestos, tasas o gravámenes impuestas por el Director Nacional de Aduanas”. (Cordero, Luis (2020): “El derecho administrativo sancionador y los sectores de referencia en el sistema institucional chileno”, en Revista Ius et Praxis, Año 26, N° 1, 2020 (Universidad de Talca), pp. 251-253).

⁵¹ Como un ejemplo de un “tercero” que podría reclamar, se hace presente el derogado Procedimiento Especial de Reclamo de Avalúo de Bines Raíces, que comprendía la posibilidad

afectado por una determinación, giro o resolución del Servicio. A esta categoría pertenecen el Procedimiento General de Reclamaciones⁵² (arts. 123 a 148 del CT), el Procedimiento Especial por Vulneración de Derechos (arts. 155 a 157 del CT), y el Procedimiento Especial para la Aplicación de Ciertas Multas (art. 165 del CT). En todos ellos, la actividad jurisdiccional se orienta a revisar la legalidad de un acto administrativo ya eficaz, a partir de la impugnación deducida por el interesado.

En segundo término, el Código contempla procedimientos en que se solicita al tribunal la determinación judicial de un aspecto específico de la obligación tributaria, como ocurre con la determinación judicial del impuesto de Timbres y Estampillas⁵³. Aquí, la intervención jurisdiccional no se origina en una impugnación, sino en la necesidad de obtener una definición judicial sobre un elemento del vínculo tributario.

Finalmente, existe un grupo de procedimientos que pueden calificarse como procedimientos de confirmación de actos administrativos. En ellos, el Servicio solicita al Tribunal Tributario y Aduanero que otorgue eficacia jurídica a una determinación administrativa que, por su naturaleza, no produce efectos plenos sin dicha validación judicial. A esta categoría pertenecen el procedimiento de declaración judicial de abuso o simulación y, de manera particularmente relevante, el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones, en el cual se somete a confirmación la sanción pecuniaria propuesta en el Acta de Denuncia.

Esta ubicación sistemática permite comprender que el PGAS no se estructura como un proceso contencioso iniciado por una pretensión de parte en sentido clásico, sino como un mecanismo de control judicial de una decisión administrativa sancionadora, rasgo que explica buena parte de sus particularidades procesales.

3. EFICACIA CONDICIONADA Y CONTROL JUDICIAL NECESARIO

La singularidad del Acta de Denuncia radica en que su validez como base de una sanción depende de su confirmación por parte del Tribunal Tributario y Aduanero. En este sentido, se trata de un acto administrativo de eficacia condicionada, cuya aptitud para generar una obligación pecuniaria exigible se encuentra subordinada a una decisión judicial posterior.

de que reclamaran sobre una determinación de Impuesto Territorial los contribuyentes afectados y las Municipalidades.

⁵² Sobre este, cabe considerar que la reforma comprendida en la Ley N° 21.713, trasladó a este procedimiento el antiguo Procedimiento De Reclamo de Avalúo de Bienes Raíces, eliminando este último como Procedimiento Especial y, con ello, suprimiendo las normas contenidas en los arts. 149 a 154 del CT.

⁵³ Conforme dispone el art. 158 del CT, este procedimiento se inicia a partir de un requerimiento del contribuyente, en cuanto señala que. “*El contribuyente y cualquiera otra persona que tenga interés comprometido, que tuviere dudas acerca del impuesto que deba pagarse con arreglo a las normas de la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, podrá recurrir al juez competente, con arreglo al art. 118, pidiendo su determinación*”.

Este rasgo aproxima el PGAS a otros procedimientos en que la Administración solicita al tribunal la validación de una determinación previamente adoptada, como ocurre en materia de declaración judicial de abuso o simulación. En estos casos, el órgano administrativo formula una imputación fundada, pero la decisión final sobre la procedencia de la sanción corresponde a un tercero imparcial.

Desde esta perspectiva, el proceso no se configura como un juicio ordinario entre partes que sostienen pretensiones contrapuestas desde su inicio, sino como un procedimiento de revisión judicial de un acto administrativo sancionador. El tribunal no sustituye la actividad administrativa previa, sino que controla su juridicidad y suficiencia, determinando si concurren los presupuestos para confirmar la sanción propuesta.

4. INCIDENCIA DE ESTA NATURALEZA EN LA ESTRUCTURA DEL PROCEDIMIENTO

La caracterización del Acta de Denuncia como acto administrativo de eficacia condicionada tiene consecuencias directas en la configuración del procedimiento.

En primer término, explica que la controversia no surja de manera automática con la sola interposición del Acta ante el tribunal. A diferencia de lo que ocurre en los procedimientos contenciosos iniciados por una demanda, aquí el proceso se origina a partir de una imputación administrativa que requiere ser sometida a control judicial. La controversia se configura con claridad cuando el denunciado formula descargos, introduciendo hechos o argumentos que cuestionan la procedencia de la sanción.

En segundo lugar, esta naturaleza justifica que el expediente administrativo y los antecedentes recopilados por el Servicio tengan un rol central como fundamento de la imputación. El tribunal no parte de cero, sino que conoce de un acto previamente estructurado, cuya motivación y sustento probatorio son objeto de examen.

Finalmente, esta configuración explica la posición particular que ocupa el Servicio de Impuestos Internos dentro del procedimiento. Si bien actúa como parte, lo hace a partir de un acto administrativo ya dictado, lo que diferencia su rol del de un demandante en un proceso civil clásico. En efecto, el PGAS no es un juicio declarativo puro, sino un mecanismo de control jurisdiccional de la potestad sancionadora administrativa en materia tributaria.

En suma, el Acta de Denuncia constituye el eje estructural del Procedimiento General de Aplicación de Sanciones. Su carácter de acto administrativo sancionador cuya eficacia depende de la confirmación judicial permite comprender la naturaleza híbrida del sistema, así como las particularidades procesales que se examinarán al analizar la estructura general del procedimiento y las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.713.

IV ESTRUCTURA GENERAL DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES

Una vez comprendida la naturaleza jurídica del Acta de Denuncia como acto administrativo de eficacia condicionada, corresponde examinar la estructura procesal del PGAS en su configuración previa a las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.713. Este análisis permite identificar la lógica interna del procedimiento y establecer una base clara para apreciar posteriormente el alcance de los cambios normativos.

1. INTERPOSICIÓN Y NOTIFICACIÓN DEL ACTA DE DENUNCIA

El procedimiento se inicia con la emisión del Acta de Denuncia por el funcionario competente del Servicio de Impuestos Internos, una vez reunidos antecedentes que hagan verosímil la comisión de un ilícito tributario sancionable con multa. Este acto debe ser notificado al denunciado en las formas previstas por la ley, momento a partir del cual se activan los plazos procesales correspondientes.

La notificación cumple una doble función: Por una parte, pone en conocimiento del contribuyente los hechos que se le imputan y la sanción pecuniaria que se propone; por otra, marca el inicio de su derecho a defensa en sede jurisdiccional. Aunque el Acta es un acto administrativo, su notificación constituye el punto de conexión entre la fase administrativa de recopilación de antecedentes y la etapa judicial de control de la sanción.

2. PRESENTACIÓN DEL ACTA ANTE EL TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO

Con posterioridad a su notificación, el Acta de Denuncia debe ser presentada ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, a fin de que este conozca del procedimiento y determine si corresponde confirmar la sanción propuesta. El tribunal no actúa de oficio, sino a partir de la puesta en conocimiento del acto administrativo y de los antecedentes que lo sustentan.

En esta etapa se produce el traslado del asunto desde la esfera administrativa a la jurisdiccional, aunque sin perder de vista que el objeto del proceso sigue siendo la revisión de un acto administrativo previamente emitido. El expediente administrativo y la documentación recopilada por el Servicio constituyen, desde un inicio, el soporte fáctico y jurídico de la imputación.

3. DESCARGOS DEL DENUNCIADO

Una vez notificado el Acta, el denunciado dispone de un plazo legal para formular descargos ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Estos descargos constituyen el principal mecanismo de defensa del contribuyente dentro del procedimiento, permitiéndole controvertir los

hechos imputados, cuestionar la calificación jurídica de la conducta o alegar circunstancias que excluyan o atenúen su responsabilidad.

En este punto, cabe enfatizar que la presentación de descargos es una facultad, no una carga obligatoria; sin embargo, su ejercicio cumple un rol determinante en la configuración de la controversia. En la medida en que el denunciado introduce hechos o argumentos que se oponen a la imputación administrativa, el procedimiento adquiere una fisonomía contenciosa marcada, lo que incide directamente en la etapa probatoria posterior.

4. CONTROVERSIA Y APERTURA DE LA ETAPA PROBATORIA

La procedencia de la etapa probatoria se vincula con la existencia de hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos. En el diseño tradicional del procedimiento, la controversia se hacía evidente cuando el denunciado formulaba descargos que cuestionaban los fundamentos del Acta de Denuncia.

No obstante, esta configuración dio lugar a debates relevantes respecto de si, en ausencia de descargos por parte del denunciado, el Tribunal Tributario y Aduanero debía igualmente abrir un término probatorio o si podía dictar sentencia con base en los antecedentes acompañados por el Servicio y en las diligencias que estimara necesarias para mejor resolver. La cuestión no es meramente procedimental, sino que se vincula con la propia naturaleza del procedimiento y con el estándar de garantías que debe regir en la imposición de sanciones de carácter punitivo.

Una primera postura, de carácter más formal, sostiene que la apertura del término probatorio exige la existencia de hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, lo que solo ocurriría cuando el denunciado formula descargos que introducen elementos de contradicción respecto de la imputación contenida en el Acta de Denuncia. Bajo esta lógica, si el contribuyente no ejerce su derecho a defensa, el tribunal podría resolver con los antecedentes aportados por la Administración, complementados, en su caso, por diligencias para mejor resolver. Esta interpretación enfatiza el carácter del procedimiento como instancia de control judicial de un acto administrativo previamente fundado.

En contraste, una segunda postura, de orientación más garantista, sostiene que la sola existencia de una imputación sancionatoria suficiente para afectar la esfera patrimonial del contribuyente implica la necesidad de que el tribunal cuente con una base probatoria rendida en el proceso, aun cuando no se hayan presentado descargos. Desde esta perspectiva, la ausencia de defensa activa no elimina la obligación del órgano jurisdiccional de verificar mediante actividad probatoria la concurrencia de los presupuestos fácticos de la sanción, especialmente considerando que se trata de un procedimiento de naturaleza punitiva, en el que rigen principios propios del derecho sancionador, como el debido proceso y el estándar reforzado de fundamentación.

La divergencia entre ambas posiciones revela la tensión estructural del procedimiento: por una parte, su origen como mecanismo de revisión de un acto administrativo sancionador; por otra, su inserción en un sistema jurisdiccional que exige respeto pleno de las garantías procesales. Esta discusión ha sido recogida tanto por la doctrina como por la

jurisprudencia, y constituye uno de los puntos en que la regulación previa a la Ley N° 21.713 evidenciaba mayores ambigüedades, lo que explica que la reforma posterior haya buscado introducir mayor precisión en la etapa probatoria del procedimiento.

5. MEDIDAS PARA MEJOR RESOLVER

Aun cuando no se configurase una controversia en sentido estricto, el Tribunal Tributario y Aduanero conservaba la facultad de decretar diligencias para mejor resolver antes de dictar sentencia. Estas medidas permitían complementar los antecedentes disponibles cuando el tribunal estimaba que la información aportada resultaba insuficiente para adoptar una decisión fundada.

Esta facultad reforzaba el rol activo del tribunal en la búsqueda de la verdad material, pero también evidenciaba que el procedimiento no respondía plenamente a la lógica adversarial clásica, sino que conservaba rasgos propios de su origen administrativo.

6. SENTENCIA Y RECURSOS

Concluidas las etapas anteriores, el tribunal debía dictar sentencia confirmando o rechazando la sanción pecuniaria propuesta en el Acta de Denuncia. La decisión judicial determinaba en definitiva si el acto administrativo podía producir efectos sancionatorios.

Contra la sentencia procedían los recursos establecidos en la normativa tributaria, lo que integraba el procedimiento dentro del sistema general de control jurisdiccional de las decisiones adoptadas por los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

V

DECISIÓN DE PERSECUCIÓN Y CRITERIOS ADMINISTRATIVOS PREVIOS A LA INTERPOSICIÓN DEL ACTA DE DENUNCIA

Antes de que el asunto ingrese al conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero, existe una etapa administrativa en la que se define la vía a través de la cual se ejercerá la potestad sancionadora frente a hechos que puedan constituir delitos tributarios. Esta fase cumple una función de selección procesal, pues determina si la respuesta estatal se canalizará por la vía penal o mediante el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones.

1. LA FACULTAD DE OPTAR POR LA VÍA SANCIONATORIA.

El art. 162 del CT entrega al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos la atribución de definir el mecanismo de persecución aplicable a cada caso. Esta decisión no altera la naturaleza ilícita de los hechos investigados, sino que determina el marco procesal en que se buscará la imposición de la sanción correspondiente.

En términos prácticos, la opción por el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones implica que la Administración encauza la persecución exclusivamente hacia la multa, prescindiendo de la pena corporal. Ello convierte al Acta de Denuncia en el instrumento formal que materializa dicha decisión y permite su posterior revisión judicial.

2. LA RECOPIACIÓN DE ANTECEDENTES COMO BASE DE LA DECISIÓN.

La determinación de la vía sancionatoria se adopta sobre la base de una recopilación administrativa de antecedentes. Esta etapa permite al Servicio formar convicción respecto de la existencia de hechos constitutivos de ilícitos tributarios, su gravedad, el eventual perjuicio fiscal involucrado y el grado de participación de los sujetos relacionados.

Los antecedentes reunidos en esta fase cumplen un doble rol: por una parte, permiten adoptar la decisión sobre la vía de persecución; por otra, constituyen el sustento fáctico que posteriormente se incorporará al procedimiento judicial cuando se interpone un Acta de Denuncia. De este modo, la fase administrativa no se agota en una decisión interna, sino que proyecta sus efectos directamente en el proceso ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

Así las cosas, conforme se encontraba sido señalado por el SII en la Circular 58 del año 2022, y en virtud de las facultades entregadas por la ley para ello, el proceso de sanción del delito tributario se inicia con la detección de un hecho que puede revestir las características de tal por la autoridad administrativa. La identificación de este hecho puede obedecer a distintos orígenes, tales como:

- Mediante la información obtenida por denuncias realizadas al SII, antecedentes de investigación o información obtenida a través de convenios de colaboración.
- La remisión al SII por el Ministerio Público de antecedentes de los que hubiese tomado conocimiento en el desarrollo de una investigación penal, para efectos de que el SII determine la procedencia de una sanción por delitos tributarios.
- Mediante la remisión de antecedentes a raíz de una denuncia interpuesta por policías, conforme a lo indicado en el art. 4° de la Ley 21.426 de 2022.

Lo anterior, permite al SII realizar la Recopilación de Antecedentes que, conforme a lo establecido en el N° 10 del art. 161 del CT, sirve de base para que el Director opte por alguno de los caminos establecidos por la ley para sancionar; los cuales son: Perseguir el delito presentando una denuncia o querella, o perseguirlo mediante la interposición de un Acta de Denuncia, notificando esta y presentando el Acta ante el Tribunal Tributario y Aduanero para la imposición de una sanción pecuniaria⁵⁴.

⁵⁴ De acuerdo con lo indicado por la Circular referida, en cuanto a los criterios orientadores para el SII para la decisión de la interposición de sanción, se indica que: *“para la toma de la decisión de interponer una denuncia o querella o un acta de denuncia se considerarán especialmente los siguientes antecedentes y/o circunstancias, entre otros:*

i. Eventual monto del perjuicio al interés fiscal comprometido;

3. *FACTORES QUE INCIDEN EN LA ELECCIÓN DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES.*

La opción por el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones responde a una ponderación de factores jurídicos y prácticos. Entre ellos destacan la magnitud del perjuicio fiscal, la complejidad de los hechos, la suficiencia de la prueba disponible para sustentar una sanción pecuniaria y la conveniencia de obtener una respuesta sancionatoria eficaz en un marco procesal especializado.

Optar por esta vía no implica desconocer la gravedad del ilícito, sino elegir un mecanismo de reacción que concentra la respuesta punitiva en la multa, dentro de un procedimiento sometido a control jurisdiccional especializado. Esta configuración permite comprender que el PGAS no constituye una simple alternativa menor a la vía penal, sino un instrumento con lógica propia dentro del sistema sancionador tributario.

4. *PROYECCIÓN DE ESTA ETAPA EN LAS MODIFICACIONES POSTERIORES*

La existencia de esta fase decisoria previa explica que las reformas introducidas por la Ley N° 21.713 no solo incidan en la tramitación judicial del procedimiento, sino también en los criterios que orientan la elección de la vía sancionatoria. En particular, la incorporación de nuevas figuras y parámetros legales ha impactado directamente en la forma en que la Administración evalúa la procedencia de interponer un Acta de Denuncia, cuestión que será analizada en el capítulo siguiente.

VI

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY N° 21.713 AL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES

La Ley N° 21.713 no alteró la estructura esencial del Procedimiento General de Aplicación de Sanciones, pero introdujo una serie de ajustes que inciden tanto en su fase administrativa previa como en su tramitación judicial. Estas modificaciones buscan otorgar mayor coherencia procedimental, reforzar estándares de certeza jurídica y clarificar aspectos que habían generado debate en la práctica.

-
- ii. Proporción entre los impuestos pagados y evadidos para el mismo periodo de tiempo y por los mismos conceptos;*
 - iii. Naturaleza y gravedad de la o las irregularidades sancionadas, considerando la cantidad de personas involucradas en los hechos, el número de eventuales delitos tributarios cometidos y el conocimiento que hubiere o pudiere haber tenido de la obligación legal infringida;*
 - iv. Efecto ejemplarizador que podría alcanzar en el público una eventual persecución penal de los hechos, considerando la realidad regional, el giro o actividad del infractor y la naturaleza del ilícito;*
 - v. La necesidad de contar con medidas intrusivas o cautelares relevantes para efectos de asegurar la pretensión fiscal;*
 - vi. Utilización de asesorías contables, legales o profesionales”.*

1. INCORPORACIÓN DE LA “COOPERACIÓN EFICAZ” COMO CRITERIO RELEVANTE

En el plano de la decisión administrativa previa, la Ley N° 21.713 incorporó la figura de la cooperación eficaz en el art. 100 ter del CT. Esta disposición reconoce que el suministro de antecedentes sustanciales, verídicos y comprobables por parte de un contribuyente puede constituir una circunstancia calificada para que la autoridad opte por perseguir únicamente la sanción pecuniaria.

La cooperación eficaz no opera como un derecho del contribuyente a ser excluido de la persecución penal, sino como un elemento que debe ser ponderado por la autoridad al momento de definir la vía sancionatoria. La regulación posterior del Servicio de Impuestos Internos, a través de circulares y resoluciones, ha precisado criterios para su evaluación, pero ha mantenido expresamente el carácter discrecional de la decisión final. De este modo, la reforma introduce un incentivo normativo a la colaboración, sin transformar la estructura de atribuciones del órgano persecutor.

Así, durante el transcurso de la recopilación de antecedentes, puede verificarse la primera situación que deberá ser considerada por el Director Nacional a efectos de interponer el Acta de Denuncia, y con ello, solo la sanción pecuniaria asociada al delito, esto es, la cooperación eficaz que pueda realizar un contribuyente dentro de esta recopilación de antecedentes. Esta figura, fue introducida a nuestro ordenamiento por la Ley N° 21.713, y se encuentra contenida en el art. 100 ter del CT, señalando que constituye una circunstancia calificada para que el Director decida perseguir únicamente la aplicación de una sanción pecuniaria, en razón de que un contribuyente realice esta cooperación dentro del procedimiento de recopilación de antecedentes, conduciendo siempre con ello al esclarecimiento de delitos tributarios y permita la identificación de los demás responsables. Se indica en la norma, al efecto, que *“se entenderá por cooperación eficaz el suministro de datos o informaciones sustanciales, precisos, verídicos y comprobables, desconocidos por el Servicio, sin los cuales no se hubiese podido alcanzar los fines señalados”*.

Al efecto, la Circular 36 del 30 de abril del 2025 del SII, reitera estos efectos, indicando igualmente que *“la cooperación eficaz que un contribuyente realice dentro de un procedimiento de recopilación de antecedentes constituirá una circunstancia calificada para que el Director decida perseguir únicamente la aplicación de una sanción pecuniaria según dispone el inciso tercero del art. 162. Luego, si el infractor coopera conforme a los términos establecidos por la ley, el Director podría optar por no interponer una denuncia o querella y, en su lugar, remitir los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa correspondiente”*.

A su vez, la Resolución Ex. SII N° 58 de 6 de mayo de 2025, establece los parámetros objetivos para determinar la cooperación eficaz, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 100 ter inciso segundo⁵⁵, haciendo presente igualmente que *“si el infractor coopera conforme*

⁵⁵ Este inciso, indica que: *“El Servicio, mediante resolución, establecerá los parámetros objetivos para determinar el carácter sustancial, preciso, veraz, comprobable y desconocido de los antecedentes aportados”*.

a los términos establecidos por la ley, el Director podría optar por no interponer una denuncia o querella y, en su lugar, remitir los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa correspondiente (...) nada impide al Director de presentar querella o denuncia penal, incluso si se cumplen todos los requisitos para la cooperación eficaz. De esta forma, este será un antecedente más a considerar en el ejercicio de dicha facultad”. Ambos pronunciamientos del SII, si bien delimitan los criterios para acoger la cooperación eficaz, enfatizan igualmente que esta solo comprende una circunstancia calificada que debe ser tenida a la vista pero que no comprende un impedimento para el legítimo ejercicio de la facultad del Director Nacional para decidir la vía sancionatoria de uno o más delitos tributarios identificados⁵⁶.

Ahora bien, una vez obtenidos los antecedentes suficientes para la aplicación de sanción, la decisión para accionar queda, según hemos señalado, en manos del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos. Si bien, según se ha indicado, este mantiene la exclusividad para la toma de decisión, conforme a lo dispuesto en el art. 162 del CT, junto con lo referido a la cooperación eficaz, se debe considerar lo siguiente:

En primer lugar, el Procedimiento General para la Aplicación de Sanciones, está reservado para aquellas situaciones en que el Director Nacional decide perseguir solo la sanción de multa que comprende un delito tributario tipificado en la ley, dejando de lado la sanción corporal asociada a éste. En este sentido, podemos afirmar que recaen en esa posibilidad todos los delitos tributarios establecidos en nuestro CT, salvo el delito contenido en el art. 97 N° 27⁵⁷, introducido por la Ley N° 21.713, el cual, al ser un ilícito tributario relacionado al desprendimiento patrimonial doloso de un contribuyente, corresponde al primer delito de nuestro Código que no lleva asociada una pena de multa, por lo cual, solo puede ser sancionado por la vía penal y no por la vía de solo sanción pecuniaria.

⁵⁶ Cabe precisar que la cooperación eficaz puede operar en dos momentos distintos dentro del sistema sancionatorio. En lo que interesa al presente análisis, se ha considerado únicamente su efecto como circunstancia calificada para la interposición de un Acta de Denuncia. Sin embargo, conforme a lo dispuesto en el art. 100 ter del CT, cuando el procedimiento penal ya se encuentra iniciado, ya sea por denuncia o por querella, la cooperación eficaz también puede manifestarse durante la investigación dirigida por el Ministerio Público.

En esta segunda etapa, su reconocimiento puede implicar una reducción de la pena aplicable, dependiendo de la valoración que se efectúe en relación con las circunstancias atenuantes o agravantes concurrentes, o de su eventual compensación conforme a las reglas generales del derecho penal.

⁵⁷ El art. 97 N° 27, del CT, sanciona a: *“El que habiendo tomado conocimiento del inicio de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o liquidación del impuesto o el cobro judicial de obligaciones tributarias, ejecute actos o contratos que disminuyan su activo o aumenten su pasivo sin otra justificación económica o jurídica que la de perjudicar a la administración tributaria o frustrar total o parcialmente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, será castigado con la pena de presidio menor en su grado máximo”.*

Por otro lado, podemos igual considerar que en los casos de que sean identificados ilícitos tributarios cuyo perjuicio fiscal supere las 1.200 Unidades Tributarias Anuales (UTA), estos casos deben ser tenidos a la vista por el Comité Ejecutivo, figura igualmente introducida por la Ley N° 21.713 que introdujo una letra C al art. 6° del CT, y que indica al efecto: *“El Comité Ejecutivo deberá aprobar por la mayoría absoluta de sus miembros: (...) 3° La presentación de una denuncia o querella en los términos señalados en el art. 162, cuando se refiera a montos que superen las 1.200 unidades tributarias anuales, sin considerar intereses, reajustes y multas”*. Atendido a que el número referido no hace referencia directa al Acta de Denuncia, podemos entender dos posibles interpretaciones al efecto:

- i. Que la regla precedente, limita al Director Nacional de forma amplia, comprendiendo ello que en el caso de que se determine un monto de perjuicio fiscal de 1.200 UTA, solo se podrá perseguir la sanción por vía de denuncia o querella, es decir, por la vía penal, con la aprobación del Comité Ejecutivo, según lo expuesto.
- ii. Que la regla precedente solo limita al Director Nacional de forma restrictiva, y con ello, solo en relación con la interposición de una denuncia o querella, entendiéndose que en el caso de decidir la interposición de un Acta de Denuncia sobre los ilícitos identificados, no requerirá la aprobación del Comité Ejecutivo.

Ahora bien, una vez consideradas las circunstancias precedentes, cabe tener presente que habiéndose decidido la interposición del Acta de Denuncia por el Director Nacional, esta no obsta a la posible interposición posterior de una querella o denuncia por los mismos delitos y hechos, radicando el conocimiento de la sanción del delito en el Juzgado de Garantía y, eventualmente, Tribunal Oral en lo Penal competente. Esta posibilidad, se encuentra presente en nuestra norma desde antes de la existencia de los TTA, y establece, según indica expresamente el inciso cuarto del art. 162, que: *“La circunstancia de haberse iniciado el procedimiento por denuncia administrativa señalado en el art. anterior, no será impedimento para que, en los casos de infracciones sancionadas con multa y pena corporal, se interponga querella o denuncia. En tal caso, el Juez Tributario y Aduanero se declarará incompetente para seguir conociendo el asunto en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querella o efectuado la denuncia”*.

Es decir, una vez decidida la interposición del Acta de Denuncia, e incluso, radicado el conocimiento del asunto en el Tribunal Tributario y Aduanero, de forma previa a la dictación de sentencia, el Director Nacional mantiene la posibilidad de modificar la vía sancionatoria por la penal, en caso de estimarse necesario. Esta posibilidad, obedece a que antiguamente, antes de la incorporación de los TTA, el Acta de Denuncia era notificada y fallada por el SII, por lo que en caso de que posterior a la notificación del Acta se estimase necesario agravar la sanción y perseguir la pena corporal, se permitía extraer del órgano administrativo el conocimiento de estos hechos para que fuesen conocidos por un juzgado de competencia penal. Con la entrada en vigencia de los

TTA, esta norma no fue modificada⁵⁸, por lo que se mantiene esta facultad al día de hoy según lo descrito⁵⁹.

2. *INCIDENCIA DEL UMBRAL DE PERJUICIO FISCAL Y EL ROL DEL COMITÉ EJECUTIVO*

La Ley N° 21.713 también incorporó la intervención del Comité Ejecutivo del Servicio de Impuestos Internos en la aprobación de determinadas decisiones sancionatorias cuando el perjuicio fiscal supera un umbral relevante. Si bien la norma se refiere expresamente a la interposición de querellas o denuncias penales, su coexistencia con el PGAS plantea interrogantes sobre la extensión de este control colegiado a casos en que se opta por la vía exclusivamente pecuniaria.

Esta interacción normativa introduce un elemento adicional de control interno en la toma de decisiones, reforzando la dimensión institucional de la persecución de ilícitos tributarios, aunque sin resolver de forma explícita todas las cuestiones interpretativas que pueden surgir en la práctica.

3. *AJUSTES EN LA INTERPOSICIÓN DEL ACTA DE DENUNCIA*

Una primera modificación relevante consistió en precisar la regulación formal del Acta de Denuncia. La norma reemplazó la referencia de “imputado” por la de “denunciado”, adecuando la terminología a la naturaleza no penal de esta vía sancionatoria. Aunque el cambio es lingüístico, contribuye a diferenciar con mayor claridad este procedimiento del proceso penal, indicando al efecto: “*En conocimiento de haberse cometido una infracción o reunidos*

⁵⁸ Sobre el mismo sentido, esta facultad fue mantenida, incluso, con la entrada en vigencia de la Reforma Procesal Penal, Ley N° 19.806 de 2002, indicándose al efecto: “*a pesar de que se haya notificado un ACTA DE DENUNCIA en contra del infractor, a fin de que le sean aplicadas las penas pecuniarias correspondientes conforme al procedimiento establecido en el art. 161 del CT, igualmente el Director de Impuestos Internos podría presentar la querella o denuncia a la Justicia del Crimen (...) en tal caso no podrían COEXISTIR dos procesos (uno ante el Director Regional de Impuestos Internos y otro ante el Juez del Crimen) y, por lo tanto, la norma en comento obliga al Director Regional a declararse INCOMPETENTE para seguir conociendo del asunto, en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querella o denuncia (...) para el nuevo sistema (procesal penal) se establece el mismo efecto que en el anterior texto*”. (Ugalde, Rodrigo (2002): Delito Tributario y Reforma Procesal Penal (Lexis Nexis, Santiago), pp.49-50).

⁵⁹ En este sentido, el art. segundo, N° 49 de la Ley N° 20.322 que modificó este inciso, solo cambió las referencias referentes al conocimiento del asunto, sustituyendo la expresión “Director Regional” por “Juez Tributario y Aduanero”; por ello es que se mantienen en la norma términos como “denuncia administrativa” en circunstancias de que hoy, si bien se trata de un acto administrativo, su confirmación está sujeta al conocimiento del asunto por un Tribunal Tributario y Aduanero.

los antecedentes que hagan verosímil su comisión, se levantará un acta por el funcionario competente del Servicio, quien la notificará al denunciado personalmente o por cédula”.

Sobre este punto, la modificación introducida deja, igualmente, abierta la interpretación de qué se entiende por “funcionario competente del Servicio” para los efectos de elaboración y notificación. Esto, por cuanto el art. indica “*en conocimiento de (...)*”, por lo que queda la posibilidad de interpretar que el funcionario competente debe ser quien participó de la recopilación de antecedentes y estuvo “*en*” conocimiento de los ilícitos; o que puede resultar competente cualquier funcionario del SII habilitado para tal efecto.

Asimismo, se estableció expresamente que el Acta de Denuncia debe ser presentada ante el Tribunal Tributario y Aduanero acompañada de los antecedentes que la sustentan y de un correo electrónico del denunciado. Esta exigencia formaliza una práctica que no estaba claramente regulada y refuerza la necesidad de que la imputación administrativa llegue al tribunal con un respaldo documental suficiente desde su inicio.

Con todo, la reforma no fijó un plazo perentorio para que el Servicio presente el Acta ante el tribunal después de su notificación al contribuyente, manteniéndose así un espacio de indefinición que puede incidir en la certeza del inicio efectivo del procedimiento judicial.

Por otro lado, la modificación incorporada se hizo cargo de una particularidad que no fue tenida a la vista al momento de incorporarse los TTA a nuestra realidad. Esto, en cuanto a que el procedimiento previo a esta modificación no establecía en qué oportunidad procesal debían ser acompañados los antecedentes que sustentaban la interposición del Acta de Denuncia por el Servicio de Impuestos Internos al Tribunal, aclarando esto ahora con la siguiente indicación: “*El acta señalada en el inciso anterior deberá ser presentada ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al domicilio del denunciado, junto con la documentación y antecedentes que le sirven de sustento y un correo electrónico del denunciado*”. Pese a lo anterior, cabe tener presente que a la fecha, no existe un plazo perentorio para efectos de que el SII presente ante un TTA el Acta de Denuncia que ha notificado al contribuyente, manteniéndose, por tanto, la posibilidad procesal de que el procedimiento se inicie ya sea por la presentación de descargos de un contribuyente ante el Tribunal, circunstancia en la cual será necesario que el TTA requiera los antecedentes referidos a la Dirección Regional del SII competente; o que se inicie por la presentación del Acta de Denuncia del Servicio de Impuestos Internos, según lo visto.

4. PRECISIONES EN LA ETAPA DE DESCARGOS

En el ámbito procesal, la reforma reafirmó el plazo de diez días hábiles para que el denunciado formule descargos ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Si bien esta regla ya se encontraba presente en la regulación anterior, su mantención en el nuevo texto refuerza la configuración del procedimiento como uno de carácter judicial, sometido a plazos procesales definidos.

Ahora bien, sobre los descargos referidos, cabe señalar, tres consideraciones que resultan relevantes para comprender el desarrollo del procedimiento:

- i. La norma habla de que el denunciado “*podrá*” formular sus descargos, siendo, por tanto, esto facultativo y no obligatorio para este. Así, en caso de no ser presentados los descargos por el denunciado, el procedimiento debe continuar su tramitación. En este sentido, la reforma mantuvo el carácter facultativo de los descargos, lo que preserva la discusión sobre las consecuencias procesales de su omisión, especialmente en relación con la configuración de la controversia y la apertura del término probatorio.
- ii. El plazo para presentar los descargos por el denunciado se contabiliza a partir de la notificación del Acta de Denuncia por el funcionario del SII, ya que esta notificación es la que da inicio al procedimiento. Por lo tanto, si bien, como fue indicado previamente, la norma no contempla un plazo para que el SII presente el Acta de Denuncia al TTA correspondiente, si lo hace para efectos de la presentación de los descargos del contribuyente, indicando expresamente, un plazo de 10 días hábiles, contados desde la notificación del Acta de Denuncia.
- iii. Se indica que el plazo es de días “hábiles”. Sobre esto, la modificación de la Ley N° 21.713, solo enfatizó algo que ya estaba comprendido en la norma de forma previa, puesto que, al ser un procedimiento de carácter judicial, los plazos deben ser contabilizados en días hábiles, según lo establecido en el art. 131 del CT⁶⁰. Sobre este plazo, cabe considerar que la modificación introducida por la Ley N° 20.322, redujo el plazo para presentar los descargos por los contribuyentes que fueron notificados por un Acta de Denuncia. Esto, porque de forma anterior a esta modificación, el procedimiento era de carácter administrativo, por lo que los plazos de días se contabilizaban como días hábiles administrativos, de lunes a viernes; sin embargo, al cambiar el procedimiento a uno de naturaleza judicial los plazos deben contabilizarse como tal, pasando, entonces, a ser hábiles para los sábados.

5. REGULACIÓN EXPRESA DE LAS MEDIDAS CONSERVATIVAS

Otra innovación relevante fue la referencia expresa a la aplicabilidad de las medidas conservativas contempladas en el art. 137 del CT⁶¹ dentro del PGAS. Esta incorporación despeja dudas que existían en la práctica sobre la procedencia de estas medidas en un procedimiento cuya finalidad es la imposición de una multa derivada de hechos de relevancia penal.

⁶⁰ Cód. Tributario.art. 131. “*Los plazos de días que se establecen en este Libro comprenderán sólo días hábiles (...)*”.

⁶¹ Cód. Tributario.art. 137. “*Cuando las facultades del contribuyente no ofrezcan suficiente garantía o haya motivo racional para creer que procederá a ocultar sus bienes, el Servicio podrá impetrar, en los procesos de reclamación a que se refiere este Título y en todos aquellos procedimientos donde una ley o art. especial lo autorice, la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos o la retención de bienes determinados del contribuyente. La solicitud de medida cautelar deberá ser fundada*”.

Con ello, se refuerza la posibilidad de asegurar la efectividad de la eventual sanción pecuniaria, alineando este procedimiento con otros mecanismos de tutela del crédito fiscal.

6. CONTROVERSIA Y PROBATORIO

Sobre este punto, cabe señalar que la modificación introducida, si bien precisó ciertas consideraciones respecto a la procedencia de recursos, mantuvo el sentido que tenía la norma anterior respecto a la procedencia de abrir un término probatorio en la causa en caso de ausencia de descargos presentados por el contribuyente.

Lo anterior, por cuanto si entendemos que el Acta de Denuncia corresponde a un acto administrativo que debe ser confirmado por el TTA para producir sus efectos, según se ha indicado, al ser presentado ante el tribunal acompañado de los antecedentes correspondientes, y con posterioridad a la notificación por correo electrónico al denunciado, este procedimiento queda en etapa de que el Acta sea confirmada o rechazada por el TTA, a menos de que sean presentados descargos por el denunciado, o se resuelvan medidas para mejor resolver por el tribunal.

Siguiendo con lo anterior, la modificación reiteró que en el caso de que el SII no presente respuesta a los descargos del contribuyente, operará sólo en dicho caso la figura de la contestación ficta, pues indica: *“Vencido el plazo que dispone el denunciado para formular descargos o, en su caso, vencido el plazo de que dispone el Servicio para evacuar su traslado respecto de los descargos formulados, haya contestado o no, el Tribunal Tributario y Aduanero, de oficio o a petición de parte, deberá recibir la causa a prueba si hubiere controversia sobre algún hecho substancial y pertinente”*. De esta forma, según se ha esbozado, solo existe controversia en cuanto existan descargos presentados en la causa. En el mismo sentido, la norma previa a esta modificación seguía el mismo criterio, en cuanto indicaba que una vez transcurridos los diez días para que el Servicio de Impuestos Internos evacúe el traslado conferido a raíz de los descargos presentados, *“haya o no contestado éste, se ordenará recibir la prueba que se hubiere ofrecido, dentro del término que se señale (...) será el juez (y no la ley) quien decidirá la duración del término probatorio”*⁶².

Ahora bien, al no existir controversia entre las partes, y al no haber cumplimiento de los requisitos que la ley ha establecido para que sea procedente abrir un término probatorio en autos, la ley faculta al Tribunal Tributario y Aduanero para solicitar diligencias antes de dictar sentencia, conforme a lo establecido en el tenor literal del art. 161 ya referido. En este sentido, ha sido expuesto por la doctrina, que en el caso en que *“no se presentaron descargos y venció el plazo para hacerlo. La causa queda en estado de dictar sentencia, a menos que el juez haya ordenado u ordene diligencias para mejor resolver, en cuyo caso, deberán cumplirse antes de dictar sentencia”*⁶³.

⁶² SILVA, Rodrigo (2018). Manual de Procedimiento Tributario y Aduanero (Santiago, Ed. Jurídica de Chile), p. 84.

⁶³ PÉREZ, Abundio; MATUS, Marcelo (2017): Manual de CT (Santiago, Ed. Thomson Reuters), p. 440 (el destacado es nuestro).

Por otro lado, otra forma de entender esta disposición corresponde a comprender que, por un tema de justicia material, debe ser abierto un término probatorio para que tanto el contribuyente como el SII como denunciante, prueben la procedencia de sus pretensiones. Esto, al objeto de salvaguardar la defensa del denunciado y permitir incorporar al procedimiento los antecedentes suficientes que puedan dar cuenta de la procedencia de la sanción. Esta lógica, ha sido seguida por la Iltna. Corte de Apelaciones y por algunos TTA, no siendo en la actualidad conteste ni la doctrina ni la jurisprudencia al respecto.

Un ejemplo de ello corresponde al fallo Rol 50-2021, de la Iltna. Corte de Apelaciones de Santiago, que en sentencia de fecha 11 de agosto de 2021, casó de oficio la sentencia del TTA, indicando:

“Que del mérito de antecedentes no puede sino concluirse que existía controversia entre las partes sobre el objeto de la litis, desde que al no comparecer el denunciado al juicio y no formular sus descargos, manifestó implícita o tácitamente su rechazo a lo pretendido por el Servicio de Impuestos Internos, debiendo entenderse controvertidos los hechos que se le atribuyó en la denuncia que dio origen al proceso.

De este modo, al no recibirse la causa a prueba el tribunal dejó a las partes en la indefensión, sin permitirles ejercer su derecho a defensa, rendir la que estimaren pertinente para acreditar sus dichos y controvertir las pretensiones de la contraparte”⁶⁴.

7. FIJACIÓN DEL TÉRMINO PROBATORIO

Uno de los cambios procesales más significativos fue la determinación de un término probatorio de veinte días, reemplazando el régimen anterior en que el tribunal fijaba discrecionalmente su duración. Así, vino a resolver una particularidad procesal de la noma previa, que limitaba la prueba a rendir por el denunciado y facultaba al TTA a establecer un término probatorio por el número de días que estimase necesario, ya que su redacción indicaba: *“se ordenará recibir la prueba que se hubiere ofrecido, dentro del término que se señale”*. Esta situación, fue modificada, estableciéndose en este procedimiento un término probatorio de 20 días, siguiendo la regla general de los procedimientos contenciosos.

Esta modificación introduce mayor uniformidad y previsibilidad en la etapa probatoria, acercando el procedimiento a las reglas generales de los procesos contenciosos tributarios. Ahora bien, y reiterando lo expuesto, la reforma no zanjó expresamente el debate sobre la necesidad de abrir término probatorio en ausencia de descargos, cuestión que sigue dependiendo de la interpretación judicial y que se vincula con la naturaleza del procedimiento y las exigencias del debido proceso.

⁶⁴ Sentencia de fecha 11.08.2021, Iltna. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 50-2021; Considerando Tercero.

8. RÉGIMEN DE RECURSOS

Finalmente, la reforma mantuvo la remisión al régimen de recursos del art. 140 del CT, confirmando que contra la sentencia dictada en este procedimiento proceden los recursos de apelación y casación en la forma, consolidando la integración del PGAS dentro del sistema general de revisión de las decisiones de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Según lo indicado, mantuvo lo indicado en el número 5° del art. 161, que establece que *“Contra la sentencia que se dicte sólo procederán los recursos a que se refiere el art. 140”*; haciendo, por tanto, aplicable la modificación que en el año 2020 fue introducida en el art. 140, el cual, establece al día de hoy que: *“Contra la sentencia que falle un reclamo podrán interponerse los recursos de apelación y casación en la forma, dentro del plazo de quince días contados desde la fecha de su notificación. En caso que se deduzcan ambos recursos, estos se interpondrán conjuntamente y en un mismo escrito”*.

Este conjunto de modificaciones revela que la Ley N° 21.713 optó por una estrategia de ajuste y precisión más que de transformación estructural. El procedimiento conserva su lógica básica, pero se ve complementado por reglas que fortalecen la certeza formal, introducen nuevos incentivos a la colaboración y delimitan con mayor claridad ciertas etapas de su tramitación. Con todo, como se verá a continuación, subsisten zonas de tensión interpretativa que derivan tanto de su origen histórico como de la técnica legislativa empleada en la reforma.

VII

PROBLEMAS INTERPRETATIVOS Y TENSIONES PERSISTENTES DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES

Según ha sido expuesto, aun cuando la Ley N° 21.713 introdujo ajustes relevantes en el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones, la reforma no eliminó completamente las tensiones estructurales que caracterizan a este mecanismo. Estas dificultades no derivan únicamente de vacíos normativos puntuales, sino de la superposición entre una matriz histórica de carácter administrativo y un esquema de control jurisdiccional que impone exigencias propias del debido proceso. A continuación, se examinan algunos de los principales focos de fricción que subsisten tras la reforma.

1. AUSENCIA DE UN PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN DEL ACTA DE DENUNCIA ANTE EL TRIBUNAL

Si bien la reforma precisó que el Acta de Denuncia debe presentarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero acompañada de sus antecedentes fundantes, no estableció un plazo dentro del cual dicha presentación deba efectuarse tras su notificación al contribuyente. Esta omisión genera un espacio de incertidumbre respecto del momento en que el procedimiento adquiere efectivamente carácter judicial.

La falta de un hito temporal claro podría incidir en la certeza jurídica del denunciado, particularmente en lo relativo al ejercicio oportuno de su defensa y a la previsibilidad del desarrollo del procedimiento. Desde una perspectiva sistémica, esta indefinición puede tensionar el principio de seguridad jurídica al no delimitar con precisión la transición entre la etapa administrativa y la jurisdiccional.

2. PERSISTENCIA DEL DEBATE SOBRE LA APERTURA DEL TÉRMINO PROBATORIO

La fijación legal de un término probatorio de veinte días aportó uniformidad a la duración de la etapa probatoria, pero no resolvió de manera expresa la cuestión de si este debe abrirse necesariamente cuando el denunciado no formula descargos. La reforma mantuvo como criterio para la apertura del término probatorio la existencia de hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, fórmula que, si bien corresponde a una regla general del proceso, adquiere una especial complejidad en este procedimiento. Ello se debe a que la controversia no surge necesariamente de la interacción entre dos partes que han formulado pretensiones contrapuestas desde el inicio, sino de la revisión judicial de una imputación administrativa previa. En consecuencia, y tal como ha sido expuesto, se ha debatido si la ausencia de descargos impide considerar configurada la controversia o si, por el contrario, la sola existencia de una imputación sancionatoria es suficiente para justificar la apertura de un término probatorio.

Mientras una postura entiende que la ausencia de descargos reduce la controversia a la revisión de la imputación administrativa, otra sostiene que, tratándose de una sanción de carácter punitivo, el tribunal debe contar con una base probatoria producida en el proceso, incluso ante la inactividad del denunciado. La tensión entre ambas posiciones revela una dificultad persistente para conciliar la lógica de control de un acto administrativo con las garantías reforzadas propias del derecho sancionador.

3. AMBIGÜEDAD EN LA INTERACCIÓN CON EL CONTROL DEL COMITÉ EJECUTIVO

La introducción de la intervención del Comité Ejecutivo del Servicio de Impuestos Internos en decisiones relativas a la persecución de ilícitos tributarios de alta cuantía refuerza los mecanismos de control interno, pero plantea interrogantes respecto de su proyección sobre el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones. La norma se refiere expresamente a la interposición de querellas o denuncias penales, sin pronunciarse de forma directa sobre los casos en que se opta por la vía exclusivamente pecuniaria.

Esta situación abre espacio a posibles interpretaciones diversas sobre el alcance del control colegiado y su eventual incidencia en decisiones relativas al Acta de Denuncia, generando un punto de indefinición que podría, incluso, afectar la coherencia institucional del sistema sancionador.

4. COOPERACIÓN EFICAZ Y LÍMITES DE LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA

La incorporación de la cooperación eficaz como circunstancia relevante en la determinación de la vía sancionatoria introduce un incentivo normativo a la colaboración del contribuyente con la autoridad. Sin embargo, la configuración de esta figura como un elemento que debe ser ponderado, pero que no obliga a optar por una vía determinada, mantiene intacto el margen de apreciación de la autoridad administrativa.

Esta configuración puede generar tensiones entre la expectativa de los contribuyentes que colaboran y la amplitud de la discrecionalidad institucional, especialmente si no existen criterios transparentes y uniformes para su aplicación. El desafío radica en equilibrar la flexibilidad necesaria para la persecución de ilícitos complejos con estándares de motivación y control que refuercen la confianza en el sistema.

5. SUPERPOSICIÓN ENTRE LA VÍA PENAL Y EL PROCEDIMIENTO PECUNIARIO

Se mantiene vigente la posibilidad de que, aun habiéndose iniciado el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones, la autoridad opte posteriormente por la interposición de una querrela o denuncia penal por los mismos hechos. En tal caso, el Tribunal Tributario y Aduanero pierde competencia en favor de la jurisdicción penal.

Aunque esta regla responde a una lógica histórica que buscaba evitar la impunidad de conductas graves, su permanencia en un sistema ya judicializado introduce un elemento de inestabilidad procesal. La eventual modificación de la vía de persecución en una etapa avanzada del procedimiento puede afectar la previsibilidad del proceso y la posición jurídica del denunciado.

6. PERSISTENCIA DE NORMAS DE ORIGEN ADMINISTRATIVO

Finalmente, subsisten disposiciones del CT cuya redacción responde a la lógica de un procedimiento originalmente administrativo, como aquellas vinculadas a la apreciación de la intención maliciosa o a facultades que se comprenden mejor en un esquema de decisión interna del Servicio. Estas normas, insertas hoy en un procedimiento de carácter judicial, generan fricciones interpretativas que no han sido plenamente resueltas por la reforma.

En conjunto, estos elementos muestran que, pese a los avances introducidos por la Ley N° 21.713, el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones continúa operando sobre una base normativa que combina capas históricas distintas. La reforma contribuyó a clarificar ciertos aspectos formales y procesales, pero no eliminó por completo las tensiones derivadas de su evolución, las que seguirán requiriendo desarrollo jurisprudencial y, eventualmente, ajustes legislativos adicionales.

CONCLUSIONES

El análisis desarrollado permite afirmar que el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones ocupa un lugar singular dentro del sistema sancionador tributario chileno. Su diseño combina una determinación administrativa previa con un control jurisdiccional especializado, configurando un mecanismo de naturaleza híbrida que no se ajusta plenamente a los modelos clásicos ni del procedimiento administrativo sancionador ni del proceso judicial contencioso. Esta configuración explica buena parte de las particularidades procesales que lo caracterizan y de las tensiones interpretativas que han acompañado su aplicación.

Desde una perspectiva histórica, el procedimiento arrastra rasgos propios de su origen administrativo, los que no fueron completamente depurados al momento de su judicialización con la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Esta evolución progresiva, más que una reformulación integral, ha dado lugar a una estructura normativa en capas, donde conviven reglas concebidas para un modelo administrativo con exigencias propias de un proceso jurisdiccional. La comprensión de esta trayectoria resulta clave para interpretar adecuadamente tanto la función del Acta de Denuncia como la dinámica procesal que se despliega ante el tribunal.

En este contexto, la Ley N° 21.713 introdujo ajustes relevantes, pero de carácter principalmente correctivo y sistematizador. Las modificaciones analizadas muestran una intención de dotar al procedimiento de mayor claridad formal, uniformar ciertas etapas de su tramitación e incorporar criterios que inciden en la decisión administrativa de optar por esta vía sancionatoria. La regulación de la cooperación eficaz, la precisión en la presentación de antecedentes al tribunal, la referencia expresa a medidas conservativas y la fijación de un término probatorio determinado constituyen avances en términos de certeza jurídica y coherencia procedimental.

Sin embargo, la reforma no abordó de manera integral las tensiones estructurales derivadas del diseño histórico del procedimiento. Persisten zonas de ambigüedad relevantes, como la ausencia de un plazo para la presentación judicial del Acta de Denuncia tras su notificación, la discusión sobre la apertura del término probatorio en ausencia de descargos, la interacción entre el PGAS y los nuevos mecanismos de control institucional interno, y la amplitud de la discrecionalidad administrativa en la ponderación de la cooperación eficaz. A ello se suma la mantención de la posibilidad de trasladar el conocimiento del asunto a la jurisdicción penal en una etapa posterior, lo que introduce un elemento de inestabilidad en la secuencia procesal.

En definitiva, el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones ha evolucionado hacia una mayor juridificación, reforzando el control judicial de la potestad sancionadora tributaria. No obstante, su configuración actual sigue reflejando la superposición de lógicas normativas de distinta época, lo que exige una interpretación sistemática orientada a compatibilizar la eficacia de la reacción estatal frente a los ilícitos tributarios con el pleno respeto de las garantías del debido proceso; el desarrollo jurisprudencial futuro

y eventuales ajustes legislativos adicionales serán determinantes para avanzar hacia una mayor coherencia estructural del sistema.

Estas tensiones evidencian que el PGAS continúa siendo un procedimiento en transición, cuya evolución no ha sido acompañada de una sistematización legislativa integral, lo que mantiene abiertas zonas de incertidumbre relevantes para la práctica judicial.

BIBLIOGRAFÍA

- Ley N° 13.305, “Reajusta las remuneraciones de todos los empleados que prestan servicios en Chile, suplementa el presupuesto de la Nación, establece nueva unidad monetaria, concede facultades extraordinarias al Presidente de la República y modifica las leyes que señala”, de 6 de abril de 1959.
- Decreto con Fuerza de Ley N° 190, “Aprueba el CT”, de 25 de Marzo de 1960.
- Ley N° 19.806, “Normas Adecuatorias Del Sistema Legal Chileno A La Reforma Procesal Penal”, publicada con fecha 31 de mayo de 2002 (Chile).
- Ley N° 20.322, “Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera”, publicada con fecha 27 de enero de 2022 (Chile).
- Ley N° 21.713, “Dicta normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal”, publicada con fecha 24 de octubre de 2024 (Chile).
- Sentencia de fecha 11.08.2021, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 50-2021
- Servicio de Impuestos Internos (2025): Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario (PGCT) 2025. Disponible en: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/pgct_2025.pdf.
- Servicio de Impuestos Internos (2025): Informe Proyecto de Construcción de Mapas de Brechas Tributarias, abril de 2025. Disponible en: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/informe_de_brechas.pdf.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 58 de 28 de diciembre de 2022.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 36 de 30 de abril del 2025.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución Ex. SII N° 58 de 6 de mayo de 2025.
- CORDERO, Luis (2020): “*El derecho administrativo sancionador y los sectores de referencia en el sistema institucional chileno*”, en Revista Ius et Praxis, Año 26, N° 1, 2020 (Universidad de Talca); pp. 240-265.
- SILVA, Rodrigo (2018). Manual de Procedimiento Tributario y Aduanero (Santiago, Ed. Jurídica de Chile).
- PÉREZ ABUNDIO; MATUS, Marcelo (2017): Manual de CT (Santiago, Ed. Thomson Reuters).
- UGALDE, Rodrigo (2002): Delito Tributario y Reforma Procesal Penal (Lexis Nexis, Santiago).
- UGÁS CANEL, Luis R. (1967): El CT: Sus Normas Complementarias y Jurisprudencia (Ed. Jurídica de Chile, Santiago)
- YÁÑEZ HENRÍQUEZ, José (2016): “Evasión tributaria: Atentado a la equidad”, en Revistas De Estudios Tributarios, N° 13, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.
- ZURITA, Milenko (2024): El Acto Administrativo Tributario (Ed. Libromar, Santiago).

LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO DE PERÚ Y UNA MIRADA AL PANORAMA INTERNACIONAL⁶⁵

DANTE SANGUINETTI MARROQUÍN⁶⁶

RESUMEN

El presente artículo analiza la aplicación de la Norma General Antielusiva (NGA) en el ordenamiento jurídico tributario del Perú, en el contexto de la planificación fiscal agresiva y sus implicancias legales. Se examinan los conceptos fundamentales de evasión, elusión, fraude a la ley y simulación, diferenciando sus efectos económicos y jurídicos. Se detalla el contenido normativo de la NGA peruana, incluyendo los criterios de aplicación establecidos por la SUNAT, como los tests de idoneidad y justificación económica. Asimismo, se aborda la carga probatoria que recae en la Administración Tributaria y los desafíos que enfrenta en la fiscalización de estructuras elusivas. Finalmente, se revisa el panorama internacional, destacando la interacción entre la NGA y los convenios para evitar la doble imposición, así como los estándares del Convenio Multilateral BEPS. El estudio concluye que la correcta aplicación de la NGA requiere claridad conceptual, objetividad probatoria y respeto por los principios de legalidad y seguridad jurídica.

PALABRAS CLAVE: Norma General Antielusiva en Perú, evasión, elusión, fraude a la ley, simulación, SUNAT, test de idoneidad, test de justificación económica, Convenio Multilateral BEPS.

⁶⁵ Artículo publicado originalmente en el Libro Conmemorativo por el 40 aniversario de IEA Perú. Agosto de 2024, Lima Perú.

⁶⁶ Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Magíster en Tributación Internacional por la Vienna University of Economics and Business Administration. Ha sido profesor en las Universidades de Lima (pregrado y post grado), UPC y ESAN en diversos cursos de tributación. Socio del área de Impuestos y Comercio Internacional en Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría.

INTRODUCCIÓN

Las personas, naturales o jurídicas, son libres de instrumentar sus relaciones civiles o comerciales con otras personas de la manera que consideren más conveniente, utilizando inclusive formas no previstas ni tipificadas (a través de contratos innominados, por ejemplo) en el ordenamiento jurídico del Perú.

Sin embargo, ¿cómo advertir el momento en que dicha planificación fiscal linda con lo ilícito o aquello prohibido o perseguido por nuestro ordenamiento tributario?⁶⁷ ¿Cuál es esa delgada línea que divide el derecho a planificar e instrumentar nuestras relaciones con terceros, de aquella conducta contraria a los intereses del Estado?

La libertad de estructurar las operaciones por parte de los contribuyentes colisiona con las facultades que tiene la Administración Tributaria para evaluar el potencial abuso derivado de la primera.

Por su parte, la globalización de los mercados y la facilidad que existe en la deslocalización de empresas, sumados a la asimetría en los sistemas tributarios, los vacíos en las normas internacionales y la limitada información con la que cuentan las administraciones tributarias, han generado una gran posibilidad de erosionar la base imponible de las obligaciones tributarias trasladando beneficios a paraísos fiscales.

Queda claro que cada Estado es libre de determinar las políticas tributarias (atrayendo inversiones del exterior, por ejemplo) y criterios de vinculación con los que gravará a sus residentes como a los no residentes. Esto supone de algún modo la existencia de responsabilidad por parte de los Estados en las posibilidades que un planeamiento tributario supone, pues a nivel de operaciones transfronterizas y a través de grupos económicos, por ejemplo, se dispone de regímenes preferenciales (holdings, zonas francas, transparencia fiscal, por ejemplo), arbitraje de tasas, convenios para evitar la doble o múltiple imposición, entre otros que permiten estructurar de manera agresiva o no las cargas tributarias.

Así pues, y según el plan BEPS la planificación fiscal agresiva es definida como: “... *estrategias de planificación fiscal que explotan los vacíos y desajustes de las normas tributarias para hacer desaparecer las utilidades para efectos fiscales y desviar las utilidades a lugares donde hay poca actividad o no hay una actividad real pero donde los impuestos son bajos o se paga poco o ningún impuesto a la renta*”⁶⁸.

Nuestro ordenamiento tributario posee una NGA vigente desde el año 2012, no menos polémica que en otras jurisdicciones, cuya aplicación por parte de nuestra Administración Tributaria tuvo que ser suspendida desde el año 2014 hasta el año 2018, momento en el

⁶⁷ Para Simón Acosta existe una planificación fiscal que tiene los caracteres de evasión fiscal porque los métodos para evitar el impuesto, sin estar sancionados, no son aceptables para los poderes públicos. Así pues, existe una evasión o planificación inaceptable y una evasión o planificación aceptable. OCDE: “L’ evasión et la fraude fiscales internationales”. Quatre études, Paris, 1967, pág. 17. Citado por SIMÓN ACOSTA, Eugenio. El Fraude a la Ley Tributaria en Procesos de Revisión. En Revista No. 34 del IPDT, Junio de 1998. Pág. 38.

⁶⁸ Final Report 2015. Frequently Asked Questions.

cual se expidió un decreto supremo necesario para precisar los parámetros de forma y fondo que otorgaran cierta predictibilidad en cuanto al ámbito de aplicación de la NGA en Perú.

Luego de una evolución normativa en nuestra legislación y de extensas discusiones académicas se percibe una concepción mayoritariamente aceptada que, en la práctica, tiende a una simplificación, en la que los planeamientos tributarios válidos son aquellos que poseen sustancia económica y que se encuentren provistos de razones válidas de negocios.

A través de estas líneas desarrollaremos los alcances de la NGA en Perú deteniéndonos en el análisis de la carga probatoria que recae en la Administración Tributaria, pero para efectos prácticos, consiste en el razonamiento y el sustento documentario que deberán tener los contribuyentes para afrontar una fiscalización por parte de nuestra Administración Tributaria en el marco de la aplicación de la NGA en Perú.

Asimismo, iremos revisando el panorama internacional con relación a las tendencias y prácticas al momento de aplicar la NGA, pasando por la aplicación de los CDTI.

I CONCEPTOS FUNDAMENTALES EN EL ÁMBITO DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS ANTIELUSIVAS

A efectos de determinar cuándo nos encontramos frente a una planificación fiscal y cuándo frente a la vulneración de nuestro ordenamiento tributario, debemos comenzar haciendo referencia a dos conceptos importantes: la evasión y la elusión tributarias. Estos conceptos constituyen un fenómeno universal presente en todo tiempo y lugar, en todas las sociedades, todas las clases sociales y todos los sectores de actividad⁶⁹. Para un gran sector de la doctrina la planificación fiscal resulta siendo un eufemismo de la “elusión tributaria”⁷⁰.

Si bien estos conceptos no son sencillos de esgrimir (ni mucho menos pacíficos en doctrina), entendemos como evasión tributaria al incumplimiento total o parcial por parte de los deudores tributarios en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias frente al fisco, y como tal, susceptible de recibir las sanciones previstas en la ley, en caso de ser detectada. Por su parte, la elusión tributaria es la conducta que lleva a evitar la declaración y pago de impuestos, usando espacios o vacíos⁷¹ que deja la ley, sin que ello

⁶⁹ Lo dispuesto en el Diccionario de la Real Academia Española (en su Vigésima Segunda Edición) no nos ayuda con el propósito de definir estos conceptos. En efecto: Evasión. Eflujo para evadir una dificultad. Acción y efecto de evadir o evadirse. Elusión. Acción y efecto de eludir (eludir: evitar con astucia una dificultad o una obligación).

⁷⁰ García Novoa sostiene que debido a la complejidad del concepto de elusión tributaria ésta podría ser definida de manera negativa, entendida como todo aquello que no califique como evasión tributaria (entendiendo por esta última toda vulneración frontal de la norma tributaria). Seminario ofrecido en la Pontificia Universidad Católica del Perú el día 17 de setiembre de 2004.

⁷¹ Debemos distinguir los conceptos de lagunas y vacíos normativos. En efecto, para Marcial Rubio Correa, la Laguna del Derecho puede ser definida como aquel suceso para el que no

constituya necesariamente delito o infracción a ninguna norma legal y, por tanto, no sería susceptible de ser sancionada.

Cuando hacemos referencia a que la elusión tributaria “no sería” susceptible de ser sancionada, ello dependerá de una clasificación doctrinaria que reconoce elusiones lícitas de las elusiones ilícitas, teniendo en consideración si éstas son permitidas por un determinado ordenamiento jurídico o si, por el contrario, nos encontramos frente a casos en los que prima la única intención de dejar de pagar las correspondientes obligaciones tributarias⁷².

Así, por ejemplo, para Dino Jarach, la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga impositiva, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables⁷³.

A pesar de estas diferencias, la evasión y la elusión tienen los mismos efectos económicos, las cuales —principalmente— son las siguientes: disminuyen los ingresos fiscales; distorsionan la asignación de recursos; violan los principios de equidad horizontal y vertical; desplazan la carga tributaria hacia los que declaran correctamente; afectan la competencia, ya que los evasores tienen ventaja de mercado frente a los no evasores; aumentan los costos de fiscalización y reducen la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.

Según Allingham y Sandio⁷⁴, la evasión fiscal puede tratarse como un problema de teoría de juegos. El contribuyente se enfrenta a la decisión de evadir o no evadir. Es como una lotería, que se puede comprar o no. Para un individuo racional, la decisión se toma comparando el valor esperado de los beneficios, bastante ciertos, con el valor esperado de los costos, bastante inciertos, asociados con dicha decisión.

existe norma jurídica aplicable, pero que se considera que debiera estar regulado por el sistema jurídico. De otro lado, deberá entenderse por Vacío del Derecho para el que no existe norma jurídica aplicable y que se considera que no debe estar regulado por el derecho.

En consecuencia, ante un caso de ausencia de norma, la consideración jurídica puede ser bien, la que estamos ante un vacío del derecho para el que no hay que integrar norma, bien ante una laguna del derecho ante la que sí hay que integrar. Rubio Correa, Marcial. *El Sistema Jurídico (Introducción al Derecho)*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Págs. 280 y 281.

⁷² Siguiendo a Héctor Villegas, la EVASIÓN es “toda eliminación o disminución de un monto tributario producida por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”; en tanto la ELUSIÓN es, según Humberto Diez (2), “la disminución del monto tributario por el abuso de las formas jurídicas”, y este mismo autor considera a la elusión como una de las formas de evasión. (1) Villegas, Héctor B. y otros: “La evasión fiscal en la Argentina” - DF - T. XXIII, citado por Diez, Humberto. (2) Diez, Humberto y Coto, Alberto P.: “Propuestas técnicas para enfrentar la evasión”, año 2000, *Doctrina Tributaria* No. 249.

⁷³ Jarach Dino. *El Hecho Imponible* Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 1971, pág. 119.

⁷⁴ Información obtenida de: www.fepafem.org.ve/investigaciones/evasion/index2.htm

En síntesis, podemos decir que, en el caso de la evasión tributaria, el sujeto se encuentra dentro de ámbito de la hipótesis de incidencia, es decir realiza el hecho imponible y consecuencia, dando nacimiento a la obligación tributaria; sin embargo, éste oculta su realización a la Administración Tributaria.

En el caso de la elusión tributaria, el deudor tributario evita la realización del hecho imponible. En ese sentido, no habiendo realizado el hecho imponible no tendría lugar el nacimiento de la obligación tributaria. Señalamos que “no tendría” lugar el nacimiento de la obligación tributaria, pues —como señaláramos líneas atrás—, gran parte de la doctrina reconoce elusiones lícitas diferenciándolas de las ilícitas.

A este respecto, Simón Acosta señala que el fraude a la ley estaría dentro de ese grupo de conductas intermedias que consisten en elegir vías alternativas para conseguir los mismos fines de otras operaciones fiscalmente más onerosas. En concreto se trata de vías alternativas que se oponen a los principios y fines objetivos del ordenamiento positivo⁷⁵.

1. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

El fraude a la ley supone la celebración de un acto jurídico que es real y a partir del cual las partes asumen los derechos y obligaciones que se derivan del mismo. Es decir, no existen diferencias o inconsistencias entre el acto jurídico celebrado y las consecuencias de éste. Sin embargo, ocurre que el acto jurídico celebrado es distinto al que dichas partes debían celebrar para conseguir el resultado deseado, siendo el motivo de dicha “opción” el obtener un resultado que se encuentra vetado por una norma distinta, la cual no sería de aplicación al acto jurídico finalmente celebrado.

Sea cual sea la conducta empleada por las partes, lo cierto es que el negocio fraudulento genera un conflicto normativo, en tanto que provoca un resultado vetado por una norma distinta, no directamente aplicable a dicho negocio, pero sí al negocio que las partes hubiesen tenido que celebrar según los esquemas típicos. En consecuencia, el negocio en fraude a la ley vulnera indirectamente una norma que textualmente no le es de aplicación.

De lo expuesto se desprende que el negocio en fraude a la ley supone la lucha entre dos normas: (i) una norma de cobertura, que textualmente permite celebrar el negocio; y, (ii) una norma defraudada, que condena el resultado práctico, material, económico que las partes logran con el negocio celebrado al amparo de la norma de cobertura.

La regla básica para determinar si un negocio es fraudulento es, pues, averiguar si su resultado sustancial es compatible con los valores inderogables del ordenamiento. Si lo es, el negocio no podrá ser calificado como fraudulento; si no lo es, por más que el negocio sea lícito en su contenido, tendrá que ser calificado como fraudulento⁷⁶.

⁷⁵ Simón Acosta, Eusebio. El Fraude a la Ley Tributaria en Procesos de Revisión. En Revista No. 34 del IPDT, Junio de 1998, pág. 39.

⁷⁶ Algunos autores distinguen los conceptos de fraude a la ley tributaria del fraude a la ley civil. Ello por motivos de la extensión del presente trabajo no será abordado. Para ello sugerimos leer a Eugenio Simón Acosta en El Fraude a la Ley Tributaria en Proceso de Revisión.

Así, en el fraude a la ley, el sujeto formalmente no realiza el hecho imponible, pero es como si efectivamente lo realizara, pues el resultado al que llega sirviéndose de la norma de cobertura es el mismo al que hubiera llegado de emplear la norma defraudada.

Esto tiene relación con el principio de capacidad contributiva y el de igualdad, pues quienes defienden la aplicación del fraude a la ley para efectos tributarios sostiene que, en la medida que tanto quienes se sirvieron de la norma de cobertura como quienes aplicaron directamente la norma defraudada por el primero, obtuvieron los mismos resultados y, puesto que frente a iguales capacidades contributivas, el derecho tributario debiera gravar de igual forma, ambas operaciones debieran estar sometidas a iguales cargas fiscales⁷⁷.

2. LA SIMULACIÓN

La simulación del acto jurídico supone que las partes disimulen la existencia, la naturaleza o un elemento del negocio con la finalidad de crear para los terceros una situación aparente que no corresponde a la situación real.

La simulación puede ser absoluta o relativa, dependiendo de si recae sobre la existencia del negocio, o sobre su naturaleza o alguno de sus elementos, respectivamente.

La simulación absoluta, de conformidad con el Art. 190 de Código Civil de Perú, se produce cuando las partes aparentan celebrar un acto jurídico cuando no existe la real voluntad de celebrarlo. Ello ocurre, por ejemplo, cuando una persona transfiere a otra la propiedad de un inmueble, habiéndose convenido entre las partes que el vendedor siga siendo el verdadero propietario del inmueble. De conformidad con el numeral 5 del Art. 219 del Código Civil de Perú, el acto jurídico es nulo cuando adolece de simulación absoluta.

⁷⁷ El fraude a la ley podría presentarse en el caso en que los administradores de una sociedad están interesados en frustrar la posibilidad de que un grupo de accionistas los remueva de sus cargos. Imaginemos, además, que los administradores se enteran de que un importante accionista de la sociedad está interesado en vender sus acciones.

En este contexto, los administradores de la sociedad deciden que una de sus subsidiarias adquiera las acciones en cuestión, para que dicha subsidiaria participe, sobre la base de las instrucciones que esos administradores dicten, en las juntas de accionistas en las cuales se aprobará su gestión. Alguien, sin embargo, les advierte a los referidos administradores que la Ley General de Sociedades establece que las acciones de propiedad de una sociedad que es controlada por la sociedad emisora de tales acciones no dan derecho a voto ni se computan para formar quórum. Ante esta realidad, los administradores se preguntan qué podrían hacer para conseguir, a través de medios indirectos, participación en las juntas de la sociedad a la cual administran.

Luego de analizar algunas posibilidades, los administradores deciden que la subsidiaria de la sociedad adquiera, no la propiedad de las acciones del capital de ésta, sino el usufructo de los derechos políticos de las mismas. El resultado final (desde el punto de vista práctico, material, económico) que produce la celebración del usufructo de los derechos políticos, es que los administradores de la sociedad van a estar indirectamente representados en las juntas que van a evaluar su gestión.

La simulación relativa, por su parte, se produce cuando las partes celebran un negocio distinto del que en realidad quieren concluir, o cuando alguno de los elementos del negocio formalmente celebrado no corresponde a la real estructura del negocio querido por las partes.

Así pues, la simulación relativa se produce, por ejemplo, cuando en lugar de celebrar un contrato de donación, las partes suscriben un contrato de compraventa, pese a haber acordado que no existirá contraprestación alguna por la transferencia del bien. Igualmente, existe simulación relativa cuando las partes fijan como contraprestación por la transferencia de un bien un precio aparente, el cual puede ser superior o inferior al precio real.

Un supuesto adicional de simulación relativa lo constituye la celebración de negocios jurídicos por medio de testaferros, esto es, cuando el mandatario o el representante de una persona le hace creer a su contraparte contractual que está actuando para sí mismo, cuando lo hace en realidad por cuenta de otro.

Lo que caracteriza la simulación relativa, pues, es la existencia de dos negocios jurídicos: (i) uno aparente u ostensible, cuya existencia está destinada a imponerse a los terceros; y, (ii) otro secreto u oculto, que en las relaciones de los contratantes (o de uno de ellos con su representado o mandante, según sea el caso) tiene por objeto restablecer la realidad.

II ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA NGA EN PERÚ

Habiendo esbozado algunos conceptos cuyo entendimiento es indispensable para entender la aplicación de la NGA en Perú, a continuación, detallamos el texto de la NGA en Perú:

NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados”.

A continuación, establecemos los alcances de la citada disposición:

PRIMER Y ÚLTIMO PÁRRAFOS

El primer y último párrafos describen las facultades que tiene la Administración Tributaria para combatir situaciones de evasión, donde, que se ha mencionado podrían preponderar situaciones en las que se identifiquen supuestos de simulación.

De cara a la actividad probatoria a realizarse para la aplicación de estos párrafo, nuestro Tribunal Fiscal ha señalado a través de la RTF No. 01854-10-2020⁷⁸, que a efectos de que la Administración Tributaria efectúe la calificación económica de una operación de acuerdo

⁷⁸ “Que tal como se ha expuesto en los considerandos precedentes, la Administración establece que los servicios fueron prestados directamente por las personas [...] ya que constituyen labores inherentes a su función como gerente general y gerente financiero de la recurrente, generando rentas de quinta categoría, y no obstante, existir facturas emitidas por las personas jurídicas, que darían la calificación de dichos servicios como renta de tercera categoría, no correspondía calificarlo como tal ya que no se está acreditado que dichos proveedores prestaron los aludidos servicios, por lo que lo alegado en contrario por la recurrente carece de sustento.

Que ahora bien, de lo expuesto en los considerandos precedentes se tiene que la recurrente no aportó medios probatorios adicionales que permitieran verificar la naturaleza de los servicios contratados y quienes se encargaron de prestarlos; sin embargo, dado que la calificación económica implica un análisis de la secuencia de hechos y relaciones económicas para conocer la verdadera naturaleza de las operaciones efectuadas, es de advertir que en el caso de autos la Administración no ha llevado a cabo una correcta actuación probatoria, toda vez que en atención a los principios de impulso de oficio y verdad material recogidos en el artículo IV del Título Preliminar del Texto único Ordenado de la Ley No. 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, aprobado por D.S. No. 004-2019-JUS, correspondía que efectuara cruces de información con los proveedores de la recurrente sobre los servicios pactados de acuerdo a los contratos suscritos y quienes lo habrían prestado, así como demás actuaciones probatorias tendientes a establecer, entre otros, en que tiempo se celebró la constitución de los aludidos proveedores, para lo cual también deberá oficiar a las entidades pertinentes (registros públicos), ya que si bien se advierte como fecha declarada como inscripción en registros públicos de los aludidos proveedores, [...] por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme a lo antes señalado”.

a lo dispuesto en el primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde que dicha entidad lleve a cabo un adecuado análisis de la secuencia de hechos y relaciones económicas a fin de conocer la verdadera naturaleza de las operaciones, lo cual supone una correcta actuación probatoria.

Se trata de una constatación del acaecimiento o no del hecho imponible con prescindencias de las formas.

SEGUNDO AL QUINTO PÁRRAFOS

Estos párrafos constituyen la principal herramienta que posee la Administración Tributaria para poder combatir estructuras elusivas⁷⁹.

El Código Tributario de Perú establece que la SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a. Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Esto refleja la existencia de un *test* de propiedad o idoneidad.
- b. Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. Esto último hace referencia a un segundo *test*, que denominaremos *test* económico.

Como hemos hecho referencia, mediante Decreto Supremo No. 145-2019-EF, publicado el 6 de mayo de 2019, se aprobó los parámetros de fondo y forma para aplicar de la NGA. Este decreto supremo, de cuestionable naturaleza reglamentaria, establece las situaciones de riesgo o alarma que pueden conducir a la aplicación de la norma antielusiva⁸⁰. Dichas

⁷⁹ De acuerdo con el artículo 1 del Decreto Supremo No. 145-2019-EF, “El Decreto Supremo tiene por finalidad establecer determinados parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de los párrafos segundo al quinto de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, para su aplicación por la SUNAT”.

⁸⁰ Entre dichas situaciones se encuentran los actos, situaciones o relaciones económicas en los que no exista correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados; o tengan baja o escasa rentabilidad o no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica. Asimismo, el empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas.

situaciones solo son enunciativas, no son las únicas situaciones que pueden dar lugar a la aplicación de la norma antielusiva, lo que deberá evaluarse caso por caso.

A continuación, pasamos a describir en qué consisten los mencionados tests:

1. TEST DE PROPIEDAD O IDONEIDAD

Para probar que el cambio contractual es artificioso o impropio, el Reglamento proporciona, entre otros, los siguientes criterios de orientación⁸¹:

- **Forma de implementación del esquema:** se examinará cómo se implementó el acuerdo comercial o cómo se suscitó el cambio contractual escogido (si se trata de una *forma compleja que podría haber sido más simple*), la *discrepancia entre forma y sustancia*, la *oportunidad de su implementación* se explica no por razones comerciales sino por el goce de una ventaja tributaria.
- **Los efectos del esquema:** en este escenario deberá examinarse la estructura adoptada o el cambio de modalidad contractual y los resultados tributarios, financieros u otras consecuencias, para apreciar si se ha producido un *“cambio genuino en posición financiera, legal o económica”*.
- **La conexión entre las partes del esquema:** se examinará la conexión existente entre las partes intervinientes en el esquema adoptado (partes vinculados, familiares u otras situaciones) para apreciar si el cambio contractual es razonable. La norma señala se tomará en cuenta *“La naturaleza de la conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) entre sujeto fiscalizado y cualquier persona afectada por el (los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas”*.

Compartimos el razonamiento según el cual resulta contraproducente la definición de conceptos indeterminados como artificioso o impropio en el marco de la aplicación de la NGA; es contrario a su naturaleza, la cual presumo que será el fiscalizador quien deberá acreditar que una determinada figura o estructura es considerada como artificiosa o impropia sobre la base del descubrimiento de hechos, circunstancias, así como a la aplicación de pruebas y evaluaciones a una serie de factores cuya existencia dependerá de cada caso en concreto.

En este marco, en febrero de 2020, la Administración Tributaria publicó su primer Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal⁸² (en lo sucesivo, el “*Catálogo*”) el cual viene siendo actualizado y alimentado, y en el cual se describen situaciones de diversa naturaleza que pueden implicar un potencial incumplimiento tributario, y en los casos que corresponda, la aplicación de la Norma XVI.

⁸¹ Numeral 7.3 del artículo 7 del Decreto Supremo No. 145-2019-EF.

⁸² Cumpliendo con lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo No. 145-2019-EF.

2. TEST ECONÓMICO – EXISTENCIA DE MOTIVOS EXTRAFISCALES

¿Cómo entra a tallar en la aplicación de la NGA en Perú la razón de negocios o aquellos motivos extrafiscales que harían que los contribuyentes se encuentren fuera del ámbito de aplicación de dicha norma?

Nuestra NGA describe en su segundo a quinto párrafos el razonamiento que deberá adoptar la Administración Tributaria para la aplicación de este juicio de justificación económica.

Así, se establece que a través del test económico o juicio de justificación económica deberá evaluarse si los efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, resulten iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. En otras palabras, se le exige a la Administración Tributaria un comparativo de los efectos jurídicos o económicos entre la estructura adoptada por el contribuyente y la que debió emplearse a criterio de la propia Administración Tributaria.

Para que una estructura atípica o impropia más ventajosa tributariamente no sea cuestionada, sus efectos jurídicos o económicos no debieran ser iguales o similares a aquellos derivados de una estructura típica.

Notemos que nuestra NGA asume que la estructura cuestionada tendrá efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro o ventaja tributarios; es decir, asumirá que la estructura en cuestión puede tener razones de negocios. Serán estos efectos o ventajas extrafiscales, aquellos que serán materia de comparación entre una y otra estructura.

Bajo este orden de ideas, es importante señalar que en algunos casos no será suficiente que una estructura cuente con “razones comerciales” plenamente acreditables (sean estas concretas o potenciales) para encontrarse fuera del ámbito de aplicación de la NGA en Perú; habrá pues que considerar que estas ventajas extrafiscales difieren de la estructura típica y que, bajo este análisis, no fuera realizada por el contribuyente.

Por otro lado, otro aspecto relevante a considerar es que la realidad de los negocios nos muestra que las ventajas económicas pueden ocurrir como no, es decir, pueden materializarse o no.

De este modo, advertimos que el juicio de justificación económica tendrá que considerar ventajas extrafiscales realmente obtenidas o ventajas consideradas potenciales; con lo cual podrán existir dos tipos de *test*, uno de carácter objetivo y otro de carácter subjetivo. El primero tendrá en consideración las ventajas económicas obtenidas a través del esquema de negocio ejecutado por el contribuyente, mientras que el segundo, considerará la finalidad económica que se pretendía alcanzar con la ejecución del esquema de negocios bajo análisis.

Así pues, tratándose de una operación de crédito, por ejemplo, los criterios objetivos que entrarán a tallar para definir la posición del contribuyente frente al test económico, no solo pasarán por la tasa de interés, el plazo y condiciones del repago, sino por: (i) el análisis de riesgo crediticio del deudor, (ii) los ratios de solvencia o cobertura del préstamo, (iii) la cobertura de las garantías existentes, (iv) la proporción del préstamo frente a las utilidades de las partes intervinientes, entre otras.

Se trata pues de una actividad práctica y de sentido común de lo que en sustancia o realmente ha acontecido, donde la manera, modos, sustancia y tiempos resultan de vital importancia.

Habiendo resumido los principales conceptos existentes en nuestra NGA, y sin ánimos de simplificar este complejo proceso calificativo y probatorio, podríamos esquematizar la aplicación de la NGA en Perú de la siguiente manera:

- i. **Evasión tributaria:** En un supuesto de evasión tributaria, donde sencillamente se dejó de declarar y pagar el impuesto, lo cual incluye supuestos de simulación relativa (acuerdos inexistentes), la Administración Tributaria únicamente deberá acreditar la existencia del hecho imponible y, sin ninguna facultad extraordinaria ni proceso especial, procederá con la determinación y cobro de la obligación tributaria
- ii. **Elusión vs planificación tributaria:** En el escenario de operaciones efectivamente realizadas podríamos estar frente a un planeamiento tributario o frente a una operación considerada como elusiva para efectos de nuestra legislación, estas últimas normalmente llevadas a cabo a través del fraude de ley (segundo al quinto párrafo de la NGA en Perú).

La NGA debe dar un razonable margen de operación a nuestra Administración Tributaria en la recalificación del hecho imponible frente a estructuras consideradas fraudulentas o abusivas de las formas.

Sin embargo, para encontrarnos frente a un legítimo planeamiento tributario debe tener en consideración los alcances del concepto de Economía de Opción, el cual ha sido recogido por el literal (i) del Art. 2 del Reglamento.

Así, la economía de opción se define como la acción de elegir actos que tributariamente son menos onerosos que otros disponibles en el ordenamiento jurídico y que no presenten ningún acto artificioso o impropio y carente de justificación económica⁸³. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado que no existe la obligación de elegir la vía más onerosa al

⁸³ Según el artículo 5 del Decreto Supremo No. 145-2019-EF, la Economía de Opción se define como:

5.1 La aplicación de las consecuencias de la NGA no alcanza a los actos llevados a cabo en el ejercicio de la economía de opción.

5.2 No constituyen economía de opción la realización de actos, o la configuración de situaciones o relaciones económicas donde se presenten las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

momento de llevar a cabo una transacción⁸⁴, siempre que la vía escogida sea razonable⁸⁵ y los actos guarden relación con su fin⁸⁶.

La idea de nuestro legislador, en sintonía con la tendencia internacional, es que esta norma no sea tipificadora de conductas⁸⁷ ni que ésta ni su reglamento definan conceptos indeterminados que se encuentran en ella recogidos.

⁸⁴ Resolución del Tribunal Fiscal No. 07114-1-2004: “(...) no puede ser aceptado desde un punto de vista estrictamente jurídico, que los contribuyentes están obligados en el momento de realizar sus operaciones económicas, a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar la opción que tenga una menor carga tributaria”.

⁸⁵ Esta necesidad de razonabilidad en la vía elegida y justificación económica de las operaciones se hace aún más evidente en la siguiente lista enunciativa de hechos y circunstancias que serán tomados en cuenta por la Administración Tributaria para la aplicación de la Norma XVI y que fuera aprobada por el Decreto Supremo No. 145-2019-EF:

- a. La manera en la que el acto o actos fueron celebrados y ejecutados.
- b. La forma y la substancia del (de los) acto(s), situaciones o relaciones económicas.
- c. El tiempo o período en el cual el acto o actos fueron celebrados y la extensión del período durante el cual el acto o los actos fueron ejecutados.
- d. El resultado alcanzado bajo las normas del tributo específico bajo análisis, como si la norma anti-elusiva general no aplicase.
- e. El (Los) cambio(s) en la posición legal, económica o financiera del sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sea razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución del (de los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.
- f. El (Los) cambio(s) en la posición legal, económica o financiera de cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con el sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sea razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución del (de los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.
- g. Cualquier otra consecuencia para el sujeto fiscalizado o para cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con aquel, derivada de la celebración o ejecución del (de los) acto(s).
- h. La naturaleza de la conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) entre sujeto fiscalizado y cualquier persona afectada por el (los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.

⁸⁶ Resolución del Tribunal Fiscal No. 10923-8-2011: “Que si bien resulta un tema incontrovertible que los contribuyentes posean el derecho de elegir y concretar sus operaciones, empleando a este efecto, las figuras jurídicas que juzguen más idóneas, dicha potestad debe ser considerada bajo criterios de razonabilidad y partiendo de la premisa que los instrumentos contractuales que puedan emplear, guarden relación con el fin que se pretende alcanzar, siendo en todo caso que —como ya se ha manifestado— la Administración se encuentra legalmente facultada a dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados”.

⁸⁷ Numeral 13 de la Exposición de Motivos del Decreto Supremo No. 145-2019-EF.

III

LA CARGA DE LA PRUEBA EN LA APLICACIÓN DE LAS NGA

En el mes de marzo del año 2016 se realizó una consulta, a través del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, a las Administraciones donde se les preguntaba cuáles eran los principales desafíos en la aplicación de las cláusulas antiabuso, y la totalidad coincidió en que el principal desafío consiste en la prueba de la elusión, tomando en consideración además la complejidad de las estructuras fiscales asumidas por los contribuyentes⁸⁸.

En el marco de la aplicación de la NGA en Perú, la Administración Tributaria deberá realizar una intensa actividad probatoria a la que se le intenta dotar de plena objetividad, dejando de lados las intenciones y posibles motivaciones que pudieran haber tenido los contribuyentes, lo cual resultaría sumamente difícil de probar y podría derivar en un accionar potencialmente arbitrario por parte del ente fiscalizador.

Así, una de las actividades probatorias más intensas con las que se enfrentan los operadores del derecho es el probar la existencia de una elusión tributaria, demostrar la existencia de una estructura en fraude de ley. No sólo presume una profunda formación jurídica por parte de los fiscalizadores, sino también un entendimiento pleno del negocio.

Conforme a nuestra NGA la carga de la prueba que acredite ambos exámenes (test económico y el de idoneidad) recae en la Administración Tributaria. En buena cuenta, para encontrarse fuera del ámbito de aplicación de la NGA bastará que el contribuyente pruebe en contrario sobre cualquiera de los dos requisitos mencionados.

Esto resulta común a nivel internacional, en donde se invierte la carga de la prueba en favor de los contribuyentes, teniendo entonces las Administraciones Tributarias la responsabilidad de probar que lo negocios resulten fraudulentos. Esto último resulta razonable, considerando la relevancia del principio de legalidad en materia tributaria (como derecho a que se aplique la consecuencia del negocio realizado efectivamente), así como la protección de los derechos constitucionales de los contribuyentes, como el de propiedad e igualdad.

Podemos concluir entonces que, para la elaboración del expediente de abuso o fraude de las formas jurídicas, la Administración, no sólo debe reunir los elementos probatorios que justifiquen su pretensión, sino que, además, debe demostrar que las operaciones, negocios, actos o contratos del contribuyente se enmarcan dentro de las cláusulas antiabuso que regula la legislación tributaria⁸⁹.

⁸⁸ Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea. VII Beca de Investigación CIAT/AEAT/IEF. Christian Anguita Oyarzún pág. 145.

⁸⁹ *Ibíd.* op. cit. pág. 146.

ACTIVIDAD PROBATORIA REQUERIDA EN LA APLICACIÓN DE LA NGA EN PERÚ

Como hemos señalado, en un supuesto elusivo, en donde nos enfrentaríamos a la intensa actividad probatoria por parte de la Administración Tributaria exigida en los párrafos segundo al quinto de la NGA en Perú, partimos de la premisa que nos encontramos frente a operaciones reales (no simuladas), concordantes en forma y fondo, que deberán de pasar por un test de propiedad y uno económico. En este caso la Administración Tributaria, asumiendo la carga de la prueba, deberá:

- Analizar la operación o estructura atípica o impropia (1) con ventaja tributaria⁹⁰ realizada por el contribuyente y;
- Proponer una operación o estructura propia (2) a través de la cual debió realizarse la primera, con una carga tributaria mayor o sin la existencia de ventaja tributaria.

De este modo, tendremos lo siguiente:

Estructura 1 (realizada por el contribuyente)	Estructura 2 (aquella que debió realizarse a criterio de la AT)
Atípica o impropia	Típica, propia
Existencia de “ahorro o ventaja tributaria”	Mayor costo tributario
Efectos jurídicos o económicos distintos de los tributarios (A)	Efectos jurídicos o económicos distintos de los tributarios (B)

Serán estos efectos jurídicos o económicos distintos a los tributarios, los que deberán ser comparados a través del test económico. No pasar el test económico significará que los efectos jurídicos o económicos distintos a los tributarios de A, serían iguales o similares existentes a los que se deriven de B⁹¹.

⁹⁰ Según el literal h) del numeral 2.1 del artículo 2 del DS No. 145-2019-EF, se entiende por ahorro o ventaja tributaria: “A la reducción total o parcial de la deuda tributaria; a la reducción o eliminación de la base imponible; a posponer o diferir la obligación tributaria o deuda tributaria; a la obtención de saldos a favor, créditos, devoluciones o compensaciones, pérdidas tributarias o créditos por tributos; a la obtención de inmunidad tributaria, inafectación, no gravado, exoneración o beneficio tributario; a la sujeción a un régimen especial tributario; a cualquier situación que conlleve a que la persona o entidad deja de estar sujeto o reduzca o posponga su sujeción a tributos o el pago de tributos”.

⁹¹ Tercer párrafo de la Norma XVI de nuestro Código Tributario: “b Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios”.

Lo que se busca con este test no es solo determinar si existe algún beneficio económico (extrafiscal) en la estructura realizada, pues si este es el mismo, o similar, al que ocurre bajo la estructura eludida y típica, esta última será considerada como no realizada.

No bastará, por tanto, con demostrar una razón de negocios en los actos efectivamente realizados para encontrarnos fuera del ámbito de aplicación del tercer párrafo de la NGA en Perú. Se trata pues de evitar que el análisis de la sustancia económica se reduzca a determinar la existencia de un potencial mínimo de beneficio.

En ese mismo sentido, el otro lado de la moneda, lo constituye el hecho que cuando las operaciones que son materia de revisión se circunscriben al curso ordinario de sus actividades, la teoría de la sustancia económica no debiera ser aplicada.

En otras palabras, los beneficios económicos de A no representaron ningún atractivo ni resultaron determinantes al momento de escoger entre una u otra alternativa, por lo que podrá deducirse que el principal objetivo de haber estructurado la operación o Estructura 1 fue el ahorro o ventaja tributaria.

La Administración Tributaria deberá evaluar como parte de su actividad probatoria, los resultados tributarios, los cambios de posición financiera, económica y/o legal experimentados o esperados por el contribuyente. ¿Qué hubiera ocurrido si este acto o actos no se hubieran llevado a cabo o si se hubieran llevado a cabo a través de este otro camino que en principio resulta más acorde con el objetivo comercial perseguido?, todo esto de la manera más objetiva posible.

De ello ni de lo dispuesto en la NGA se desprende, sin embargo, que deberán compararse el ahorro o ventaja tributaria con el motivo o razón de negocios, como podría desprenderse de lo señalado en el numeral 7.2d el Art. 7 del Reglamento, según el cual, dentro de las consideraciones para el análisis de los actos, situaciones o relaciones económicas que:

“Lo dispuesto en la norma anti-elusiva general tiene como objetivo desincentivar y, dado el caso, perseguir la realización de actos, situaciones o relaciones económicas que tienen como uno de sus propósitos principales el de obtener un ahorro o ventaja tributaria, conforme con lo dispuesto por el tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”.

En este extremo el Reglamento introduce el concepto de ahorro o ventaja tributaria como propósito principal, esto entendemos en comparación con los efectos jurídicos o económicos (razones de negocios), lo cual no ha sido mencionado en la NGA. Ello, a nuestro juicio, genera incertidumbre y en consecuencia atenta contra el principio de seguridad jurídica, pues obligaría a una comparación que, dadas las disposiciones de nuestro ordenamiento, no se tiene certeza de la gradualidad ni del criterio que para ello deberá atenderse.

Bajo este enunciado, el acto cuestionado podría tener un propósito comercial distinto del tributario, plenamente acreditable y, pese a ello podría aplicársele la NGA, en tanto este no resulte el principal en comparación con el ahorro o ventaja fiscal obtenidos.

Nuestra NGA no establece ningún tipo de comparación entre los beneficios tributarios y los jurídicos y económicos. La comparación establecida en nuestra normativa se refiere

a los elementos jurídicos y económicos distintos de los tributarios entre el esquema adoptado por el contribuyente (presuntamente elusivo) y el que debió adoptarse a criterio de la Administración Tributaria.

Finalmente, consideramos pertinente precisar que en el marco de la aplicación de la NGA en Perú resulta irrelevante la intención o la motivación que tuvo el contribuyente al momento de estructurar la operación u operaciones que puedan ser cuestionadas por parte de la Administración Tributaria⁹².

IV

LA NGA EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

En líneas generales, existen dos mecanismos para combatir la elusión tributaria a nivel internacional: (i) Las NGA y especiales domésticas y (ii) Las cláusulas antiabuso que puedan pactarse en los tratados para evitar la doble imposición tributaria.

LA APLICACIÓN DE LA NGA Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA (CDTI).

En este escenario nos encontramos frente a la disyuntiva de aplicar la NGA de la legislación doméstica y la Cláusula Antielusiva General (CAG) contenida en un CDTI o la contenida en alguna Decisión Comunitaria.

Por un lado, podemos identificar una primera incompatibilidad en aplicar la NGA doméstica en el marco del CDTI, considerando la existencia del principio del *pacta sunt servanda*⁹³, en la medida que no se haya pactado ninguna CAG en el CDTI, con lo cual no resultaría posible aplicar la ley doméstica.

Por otro lado, la aplicación de la NGA doméstica en la aplicación del CDTI podría encontrar su justificación en: a) el objeto del CDTI (combatir la evasión y la elusión fiscal); b) las distintas naturalezas de la NGA y la CAG de los CDTI, en tanto las primeras determinan obligación tributaria y las segundas tienen como propósito el reparto de potestad tributaria y c) el concepto de abuso de tratados⁹⁴.

⁹² Artículo 8.- Intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros. La aplicación de la norma antielusiva general no es el resultado de la indagación o el descubrimiento de las intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros.

⁹³ Conforme al artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, “Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”.

⁹⁴ Villanueva Gutiérrez, Walker. *Tributación Internacional, Convenio de Doble Imposición y Precios de Transferencia*. Pág. 92-94.

En relación con el objeto del tratado, queremos precisar que, cuando hablamos de los criterios de interpretación de los tratados (previstos en la Convención de Viena) debemos considerar si combatir la evasión y elusión tributaria no sólo es parte del título de CDTI, sino también de su preámbulo y contexto, para poder aplicar la NGA.

Resulta importante considerar que mucho de los CDTI consideran como parte de su objeto combatir la evasión tributaria, no haciendo referencia la elusión tributaria. Como hemos visto en capítulos anteriores, la NGA en nuestro país, resulta aplicable únicamente cuando nos encontramos frente a casos de elusión.

En esta dinámica interpretativa y de aplicación de principio del derecho no podemos dejar de mencionar que con la vigencia del Convenio Multilateral (MLI) en la implementación de las normas BEPS⁹⁵, para combatir el abuso de los tratados, existe un nuevo estándar en el que se exigirán básicamente dos requisitos: (i) el preámbulo del CDTI debe consignar como uno de sus objetivos, la lucha contra la elusión fiscal y (ii) los CDTI incluirán una CAG cuya finalidad será la de evaluar el propósito principal de la transacción.

En ese contexto, conviene señalar en el caso de los CDTI suscrito por el Perú con Chile, Corea y México, deberá aplicarse la cláusula del propósito principal del negocio, mientras que en el resto de los CDTI a la fecha celebrados por el Estado Peruano podría aplicárseles nuestra NGA.

Pese a este razonamiento, consideramos que existe una diferencia en los estándares de la elusión entre el Convenio Multilateral y nuestra NGA. El estándar del primero resulta más duro que el de la segunda.

En efecto, de acuerdo con lo establecido en nuestra NGA, en una operación que no se encontraría dentro de su ámbito de aplicación, requiere la existencia, además de una ventaja fiscal, la de razones económicas o jurídicas distintas de las del esquema considerado defraudado.

Por otro lado, el propósito principal del negocio contemplado en el Art. 7 del convenio multilateral establece que no se concederán los beneficios del tratado a transacciones en las que uno de los principales propósitos haya sido la obtención de la ventaja tributaria, a menos que, teniendo en cuenta las circunstancias y el contexto, se desprendan del objeto y propósito del convenio. Es decir, aún en presencia de razones de negocios distintas de las existentes en la estructura defraudada, podríamos encontrarnos frente a estructuras consideradas elusivas para los fines del convenio.

Finalmente, y al margen de los estándares de la prueba y la consecuente delicada actividad probatoria existente (punto 4), tanto a nivel local como internacional, creemos que una de las principales complicaciones a la que nos enfrentamos en el marco de la aplicación de la NGA, viene dada por el cabal entendimiento y distinción de los conceptos y categorías jurídicas involucrados en su aplicación (punto 1).

⁹⁵ El Perú ha formalizado la firma del MLI al amparo de la Acción 15 del Plan BEPS, cuya entrada en vigor se producirá luego de la ratificación del Congreso de la República.

BIBLIOGRAFÍA

- OCDE (1967). “L’ evasión et la fraude fiscales internationales”. Quatre études (Paris).
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio. “El Fraude a la Ley Tributaria en Procesos de Revisión. En Revista No. 34 del Instituto Peruano de Derecho Tributario (Perú).
- OCDE (2015) Plan BEPS Final Report. Frequently Asked Questions.
- GARCÍA NOVOA, Cesar (2004). Seminario ofrecido en la Pontificia Universidad Católica del Perú el día 17 de setiembre de 2004. (Perú)
- RUBIO CORREA, Marcial (2017). El Sistema Jurídico (Introducción al Derecho). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú (Perú)=
- VILLEGAS, Héctor B. y otros (2000) “La evasión fiscal en la Argentina” - DF - T. XXIII, citado por Diez, Humberto. Diez, Humberto y Coto, Alberto P.: “Propuestas técnicas para enfrentar la evasión”, Doctrina Tributaria No. 249.
- JARACH, Dino (1971) El Hecho Imponible. Ed. Abeledo Perrot, (Argentina)
- ANGUITA OYARZÚN, Christian. Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea.
- VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker (2022) Tributación Internacional, Convenio de Doble Imposición y Precios de Transferencia.

II

Notas de Actualidad

POSTERGACIÓN DEL REAVALÚO DE BIENES RAÍCES

Durante el último tiempo se ha generado controversia debido al incremento significativo en las contribuciones de muchos contribuyentes, quienes han alegado desproporcionalidad y falta de transparencia de las metodologías de valoración aplicadas por el Servicio de Impuestos Internos.

En respuesta, se promulgó la Ley N° 21.806, publicada en el Diario Oficial el 5 de febrero de 2026, la cual posterga los reavalúos programados. Esta norma se tramitó en el marco del proyecto de reajuste al sector público para el año 2026 (Boletín 18036-05).

En síntesis, el artículo 72 de la Ley N° 21.806 suspende la vigencia de los reavalúos de bienes raíces no agrícolas y agrícolas que, conforme al artículo 3° de la Ley N° 17.235 sobre Impuesto Territorial, debían entrar en regir en 2026 y 2028, respectivamente. En su lugar, dichos reavalúos se posponen al 1 de enero de 2027 para los bienes no agrícolas y al 1 de enero de 2029 para los agrícolas. Como consecuencia de lo anterior, el plazo cuatrienal establecido en el inciso primero del referido artículo 3° se computará a partir de estas nuevas fechas.

Adicionalmente, se prorroga la vigencia de los avalúos actuales: hasta el 31 de diciembre de 2026 para los bienes raíces no agrícolas que rijan al 31 de diciembre de 2025, y hasta el 31 de diciembre de 2028 para los agrícolas que rijan al 31 de diciembre de 2027. Asimismo, se extiende el alza gradual de las contribuciones prevista en el inciso séptimo del artículo 3° de la Ley sobre Impuesto Territorial, en casos donde no se haya girado el total de la cuota reavaluada durante el segundo semestre de 2025 o 2027, según corresponda, hasta el 31 de diciembre de 2026 y 2028, respectivamente.

Estas normas entraron en vigencia a partir del 1 de enero de 2026.

NUEVAS DECLARACIONES JURADAS DE RENTA PARA EL AÑO 2026: CRIPTOACTIVOS, LEASING, FONDOS Y OPERACIONES INTERNACIONALES

En el marco de la Operación Renta 2026, el Servicio de Impuestos Internos (SII) incorporó cinco nuevas declaraciones juradas (formularios 1960 a 1964), establecidas mediante las Resoluciones Exentas N° 110 a 114 de agosto de 2025. Estas obligaciones buscan cerrar brechas de información, fortalecer la trazabilidad fiscal y alinearse con estándares internacionales (como el marco CARF de la OCDE). La mayoría debe presentarse hasta el 30 de junio de 2026 (información del año comercial 2025), salvo la DJ 1962 que vence el 5 de mayo de 2026.

A continuación, un breve resumen de cada una:

1. DECLARACIÓN JURADA N° 1960 – OPERACIONES DE CUENTAS CORRESPONSALES EN CHILE

Obligados: Bancos y entidades financieras constituidas en Chile que mantienen cuentas corrientes corresponsales en pesos chilenos autorizadas por el Banco Central para operar con instituciones extranjeras o internacionales y sus clientes no residentes.

Se reportan con todo detalle los movimientos realizados a través de estas cuentas: cargos y abonos totales, identificando al titular extranjero, a las personas que representa y los montos involucrados. De esta forma se refuerza el control del artículo 66 bis del Código Tributario y se facilita el intercambio automático de información con países que tienen convenio vigente. Es la primera vez que se exige un reporte específico de estos flujos internacionales.

2. DECLARACIÓN JURADA N° 1961 – BIENES ENTREGADOS EN LEASING OPERATIVO O FINANCIERO

Obligados: Todo contribuyente —principalmente empresas de leasing— que entregue bienes en arrendamiento con o sin opción de compra, o que mantenga contratos vigentes del año anterior (incluye leaseback, cesiones y novaciones).

Por cada contrato se entrega información completa: datos del arrendatario, tipo y características del bien (patente, serie, rol de propiedad, etc.), fechas, número de cuotas,

valor de cada una y si se ejerció la opción de compra. Con esta declaración el SII podrá cruzar mucho mejor la información patrimonial y las rentas que generan estos contratos.

3. DECLARACIÓN JURADA N° 1962 – INFORMACIÓN DE FONDOS DE INVERSIÓN PÚBLICOS, PRIVADOS O FONDOS MUTUOS Y SALDOS DE PARTÍCIPE

Obligados: Administradoras de fondos de inversión, fondos mutuos y fondos privados, además de bancos, corredores de bolsa y otras entidades que inviertan por cuenta de terceros en estos instrumentos.

Al cierre del ejercicio se informa la identificación del fondo, beneficios netos, utilidades percibidas y, sobre todo, el detalle individual de cada partícipe o aportante (RUT, saldos de cuotas, valor, porcentaje de participación, etc.). Así se perfecciona la información que ya se entregaba y se mejora el seguimiento de las rentas de capital según la Ley Única de Fondos.

4. DECLARACIÓN JURADA N° 1963 – ACTIVOS DIGITALES O CRIPTOACTIVOS RESPECTO DE CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES EN CHILE

Obligados: Proveedores de servicios de criptoactivos (exchanges, plataformas, custodios, cajeros automáticos, etc.) con residencia o domicilio en Chile.

Se identifican los usuarios extranjeros (país de residencia, datos personales y personas controladoras) y se detallan todas sus operaciones relevantes: compras/ventas con fiat o cripto, transferencias, staking, airdrops, pagos minoristas sobre USD 50.000, direcciones de billeteras, entre otros. De esta manera se pone en marcha el estándar CARF de la OCDE y la información se intercambiará automáticamente con las autoridades fiscales del país de residencia de cada usuario.

5. DECLARACIÓN JURADA N° 1964 – ACTIVOS DIGITALES O CRIPTOACTIVOS RESPECTO DE CONTRIBUYENTES CON RESIDENCIA O DOMICILIO EN CHILE

Obligados: Los mismos proveedores de servicios de criptoactivos residentes en Chile.

Se entrega información equivalente a la anterior, pero ahora para usuarios chilenos: identificación completa, personas controladoras y todos los detalles de transacciones y billeteras. Esto le entrega al SII una visibilidad directa y muy detallada sobre las operaciones de criptoactivos de los residentes, complementando el control interno y permitiendo mejores cruces de información.

III

Jurisprudencia Judicial y Administrativa

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

“ABENER ENERGIA Y TEYMA GEST DE CTTO CONST E INGENI con XIX DRM STGO NORTE SII”

RIT GR-15-00082-2020, Primer TTA de Santiago, 06/01/2025

Materia: Excepción de cosa juzgada – Pérdida de arrastre – Certeza jurídica.

El 1º TTA de Santiago acogió la excepción de cosa juzgada interpuesta por el contribuyente en el marco de un reclamo tributario interpuesto en contra de la Resolución que había rechazado la pérdida de arrastre declarada para el AT 2017.

La reclamante fundó la excepción en que la pérdida rechazada estaba compuesta en su totalidad por la pérdida del ejercicio declarada en el AT 2016, la cual ya había sido validada por el mismo Tribunal. En efecto, mediante sentencia de 31 de enero de 2020, se dejó sin efecto la Resolución que, a su vez, había rechazado el saldo pendiente por concepto de PPUA argumentando la falta de acreditación de la pérdida de ejercicio AT 2016. Dicha decisión fue confirmada posteriormente por la ICA de Santiago, encontrándose firme y ejecutoriada a la fecha. En consecuencia, al fundamentarse el reclamo en los mismos antecedentes en que se basó la acción ya acogida por el tribunal, alegó que se verificaba la coincidencia de personas, objeto y causa de pedir entre ambas causas, debiendo acogerse la excepción de cosa juzgada a fin de evitar sentencias contradictorias.

El Tribunal, tras analizar el concepto y los requisitos de la excepción de cosa juzgada, destacó la simetría procesal entre ambos reclamos del contribuyente, en cuanto en ambos se solicitaba que se reconociera la pérdida de arrastre declarada en el respectivo AT y se dejara sin efecto el acto administrativo que la había rechazado. En ese marco, constató que la Resolución Exenta del AT 2017 se fundó en lo resuelto por la Resolución Exenta del AT 2016, dado que al momento de su dictación no existía aún sentencia que la invalidara. Sin embargo, al haberse pronunciado posteriormente una sentencia firme que reconoció la pérdida de arrastre rechazada, el tribunal concluyó que correspondía estarse a lo ya resuelto, acogiendo la excepción de cosa juzgada para evitar decisiones contradictorias.

**“BANCO DE CHILE S.A. con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS
GRANDES CONTRIBUYENTES”**

ROL 4444-2019, ECS, 06/02/2025

Materia: *Badwill* tributario – Fusión impropia – Diferencia del sujeto pasivo.

La ECS rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el contribuyente en contra de la sentencia del tribunal de alzada que revocó la sentencia de primera instancia que había acogido en su totalidad el reclamo en contra de la Liquidación por concepto de IDPC, la cual incide principalmente en el tratamiento del *badwill* tributario producto de una fusión impropia, al desestimar el SII la deducción efectuada a la RLI correspondiente a una partida contable.

El recurrente expone, primeramente, la falsa aplicación del Inc. 1° del Art. 22 del CC. Atribuye lo anterior a que los sentenciadores de alzada debieron relacionar los artículos 15 y 33 N° 2 letra a) de la LIR, interpretando armónicamente con tal de calcular la BI, pues el *badwill* tributario generado debe considerarse un ingreso bruto en los términos del Art. 29 de la LIR, para luego ser rebajado de la RLI conforme a la letra a) del N° 2 del Art. 33 ya nombrado.

En segundo término, se alega un error en el procedimiento de cálculo validado por los sentenciadores, pues al momento de determinar el IDPC, el recurrente agregó el *badwill* producido por la fusión impropia ocurrida el AC 2013 y luego, en aplicación de la letra a) N° 2 del Art. 33 de la LIR, dedujo las utilidades contenidas en el FUT provenientes de la sociedad absorbida, en su calidad de renta percibida en los términos del N° 3 del Art. 2 de la LIR. Sumando que la sociedad absorbida no poseía activos no monetarios, el tratamiento tributario del *badwill* es correcto, al integrarse esta con la absorbente, formando un único patrimonio. Por consiguiente, las utilidades percibidas por la reclamante provenientes de la sociedad absorbida deben deducirse al tiempo de determinar la RLI, dado a que correspondería calificarse como utilidad social dado el N° 2 del Art. 20 de la LIR y no como una renta según el N° 5 de la misma disposición.

Alega también, la infracción a los N°s 2 y 5 del Art. 20 de la LIR, por no ser efectivo que las utilidades de una S.A. dejen de tener la calidad de tales por el hecho que ésta se disuelva por fusión, pasando a incorporarse de manera diferente al patrimonio de la sociedad absorbente. Junto a lo anteriormente alegado, arguye que habiendo existido utilidades sociales que ya pagaron el IDPC, éstas tienen derecho a los créditos de los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR y que, al haber la ICA aplicado el N° 5 del Art. 20 de la LIR y no el N° 2 del mismo Art., se ha impedido la rebaja a que da derecho la letra a) N° 2 del Art. 33 ya enunciado.

Por último, cierra alegando la infracción al principio de especialidad de las normas ubicado en el Art. 13 del CC, considerando que tanto el Art. 15 como la letra a) del N° 2 del Art. 33 de la LIR son disposiciones especiales que, si bien regulan aspectos distintos, no son antinómicas.

Sigue, la ECS, indicando que la controversia recae sobre el tratamiento tributario que debe darse al *badwill* frente a la existencia de utilidades sociales percibidas por la sociedad

absorbida, acumuladas en el FUT y que, producto de la fusión, se incorporaron al patrimonio de la sociedad absorbente. Asimismo, centra el debate normativo en los Arts. 15; 33 N° 2 letra a); 20 en sus N°s 2) y 5); y, 14 A N° 1 letra c), todos de la LIR, vigentes al AC 2013 y el Art. 99 de la Ley N° 18.046.

Así, resolviendo el primer capítulo del recurso, expone que el defecto formal observado no se supera con la mera referencia a los artículos de la LIR mencionados por la reclamante que no atiende al Inc. 1° del Art. 772 del CPC, como también, al hecho que toda vez que los jueces del grado precisaron el objeto de la discusión y razonaron conforme a las reglas de interpretación jurídica citadas acerca del sentido y alcance de las normas consideradas adecuadas y pertinentes a la resolución del caso, exponiendo los fundamentos jurídicos que sustentaron su decisión, por lo que la omisión alegada no solo no es efectiva, sino que es insuficiente para ser objeto del vicio de casación pretendido.

Sigue, atendiendo la segunda alegación de la recurrente, explicando que en la especie el incremento patrimonial de la reclamante proviene de la fusión impropia, cuya regulación se encuentra en el Art. 15 de la LIR. Luego, comparte y ratifica el actuar del sentenciador del grado, dado que el fallo recurrido establece la transmisión del patrimonio de la sociedad absorbida a la absorbente, quien la sucede en sus derechos y obligaciones y, por tanto, acepta que las utilidades generadas por la absorbida pasaron a la absorbente, así, tratándose de sujetos pasivos distintos. De tal forma, el incremento de la reclamante se produciría por las utilidades de la sociedad absorbida, confundándose el objeto de la tributación con el mayor valor de adquisición producto del *badwill* y, por ello, se determina que el contribuyente objeto el tributo y el hecho gravado inicial se produjo por las utilidades generadas, en su oportunidad, por la sociedad absorbida.

Establece que, por lo anterior, la reclamante se aparta del contenido de la sentencia al insistir en la configuración de los presupuestos jurídicos del Art. 33 N° 2 letra a) de la LIR que, en ningún caso, podrían tener aplicación. Asimismo, la ECS da cuenta que los jueces del grado jamás desconocen el traspaso de utilidades desde una sociedad a la otra, al citar el Art. 14 N° 1 letra c) de la LIR, solo estando afectas dichas utilidades a tributación final, entendiéndose reinvertidas luego de la fusión y manteniendo su naturaleza y condición de tributación. Así las cosas, el vicio reclamado no se advierte, dado que las utilidades acumuladas en el FUT de la empresa absorbida, que se incorporan al patrimonio de la absorbente, son ajenas a la regla del Art. 33 de la LIR, ya que no se trata de dividendos distribuidos, ni utilidades o beneficios emanados desde una sociedad de personas, careciendo de relevancia si estas califican en los N°s 2 o 5 del Art. 20 de la LIR.

Resuelve, en un siguiente orden de ideas, el tercer capítulo de la reclamante, haciendo suya la motivación de la ICA para descartar la deducción hecha y esgrimida por la reclamante en base al Art. 33 N° 2 letra a), por haber operado la disolución de la sociedad fusionada y correspondiendo el registro FUT a utilidades generadas por un sujeto pasivo diferente, presentando coherencia con que la fusión es un hecho económico distinto y posterior a la generación de utilidades por parte de la sociedad absorbida extinguida, es decir, el incremento patrimonial que se grava es nuevo y propio de la sociedad reclamante.

Indica, además, que lo anterior cobra sentido al ser dichas utilidades provenientes de una empresa absorbida a causa de una fusión, tratadas como retiro para reinversión por el Art. 14 A N° 1 en su letra c), el cual se vincula necesariamente de forma directa al Art. 15 del mismo cuerpo legal, en razón de los efectos de la fusión impropia y de la regla que grava la generación del *badwill*.

Finalmente, declara que efectivamente se produjo una relación de especialidad de las normas en los términos descritos en el fallo recurrido, dado que el Art. 15 de la LIR dispone la forma como los activos de la empresa absorbida en una fusión impropia se incorporan para efectos tributarios cuando se genere un *badwill*, mientras que el Art. 33 N° 2 letra a) del mismo cuerpo legal, regula el tratamiento de dividendos y utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente, aplicable a demás casos, pero no a la situación especial recogida en el primer Art.

A mayor abundamiento, no es posible la interpretación extensiva que da la reclamante al Art. 33 citado, puesto que el tratamiento tributario del hecho relevante para el caso *sub lite* es el ya citado Art 15. de la LIR, el cual guarda concordancia con la definición de renta del Art. 2 N° 1 de dicho cuerpo legal, con la consolidación de patrimonios consecuencia de la reunión de acciones y toda vez que no distingue en cuanto al tratamiento de activos. Por otro lado, sostiene que el Art. 14 A) N° 1 letra c) de la ley del ramo genera una ficción de reinversión de las utilidades producto de la fusión y, por ende, el uso posterior del crédito generado por el impuesto pagado, para determinar los impuestos finales, es evidente.

De lo anterior, explica que no se aprecia la doble tributación que la reclamante usa a motivo de interpretar de diferente forma las normas analizadas y que razonar de otro modo supondría aceptar deducciones en la determinación del impuesto en términos amplios, atentando contra la finalidad de la tributación de la renta.

“LOUISIANA PACIFIC CHILE S.A. con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS IX REGIÓN”

ROL 6271-2019, ECS, 06/02/2025

Materia: Tratamiento de rebates, descuentos o *rappel* – Artículo 31 de la LIR.

La ECS rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el SII en contra de la sentencia del tribunal de alzada que confirmó la sentencia de primera instancia que acogió el reclamo en contra de la Liquidación que determinó la improcedencia de devolución de PPM.

Mediante la Liquidación, se determinó el pago del IDPC correspondiente al AT 2013, aun habiéndose solicitado devolución por concepto de PPM, que fue rechazada debido a la observación de diferencias de ingresos entre las declaraciones mensuales y la declaración anual. Dicha solicitud de devolución tuvo como fundamento la inexistencia de subdeclaración de ingresos, toda vez que el contribuyente incurrió en rebates, descuentos o *rappel* con sus clientes, lo que generó una disminución de ingresos de manera diferida, posterior a la facturación.

La recurrente alega, en primer lugar, una falsa aplicación del Art. 29 de la LIR, en relación a los N°s 7, 8, 9, 20 y 84 a) del mismo cuerpo legal, junto con el Inc. 8° del Art. 16 y 21 del CT, por haberse considerado una deducción improcedente y apartada a los Arts. 29 al 33 de la LIR.

La ECS expresa que la ICA no ha desconocido el tenor de las disposiciones analizadas, por cuanto la BI del IDPC se determinó por las operaciones ocurridas dentro del AC al que acceden, significando se registraron las utilidades percibidas y devengadas por la reclamante en el AC 2012 y no a otras operaciones ajenas a este. Aun así, explica que el conflicto recae en la incidencia que ha tenido la determinación del IVA a base de la práctica comercial —previamente descrita—, aceptada y habitual de la reclamante.

Explica que, de la propia naturaleza de la operación comercial descrita y en relación a los hechos establecidos, estos descuentos se harían efectivos de manera mensual, trimestral, semestral o anual dependiendo del concierto previo de voluntades en miras a hacer valer dicho incentivo comercial, siendo consecuencia lógica de ello que el documento que lo respalda, sean facturas o notas de crédito dada la nula distinción del SII durante la fiscalización, no sea necesariamente emitido en el año calendario, pero cuya utilidad o ingreso que se reversa mediante los mismos debe, en principio, declararse para los efectos de determinar el IVA dado su carácter mensual, pues, en dicho momento es incierto si lo acordado con el cliente para la accesión al descuento, rebate o *rappel* se producirá. Lo anterior generó, por defecto, que el descuento se materializara mediante la emisión del antecedente de respaldo en el AC siguiente, pero teniendo su origen en el AC anterior.

Sigue, en el entendido que el ingreso que correspondió al descuento o rebate respectivo es, efectivamente, una utilidad que, en apariencia fue devengada o percibida, pero al no concretarse en los términos del Art. 2 de la LIR, aun cuando se tenía certeza de su establecimiento, su materialización se encontraba en suspenso.

Luego, en un segundo lugar, el SII alega la errada calificación de los ingresos, lo que supondría una contravención al art. 31 de la LIR, en base al Art. 29 en relación a los Arts. 20, 31 y 84 letra a), del mismo cuerpo normativo, y el Inc. 8° del Art. 16 del CT.

Señala la ECS que, en base al razonamiento anterior y dado que las prácticas señaladas no fueron cuestionadas por el ente fiscalizador, no puede calificarse el ingreso aplicado a ese descuento como percibido o devengado, por las razones antedichas, sino más bien de forma aparente, por lo que es improcedente discutir la infracción al Art. 31 de la LIR, al no calificarse en la discusión ante los jueces del grado de dichas deducciones como un gasto según dicha norma.

De igual manera, sostiene que, si bien los considerandos de la sentencia *a quo* hacen alusión a la noción de gasto, la ICA solo emite una declaración en el sentido de que las mencionadas prácticas comerciales podrían compartir dicha naturaleza, lo que por ningún motivo daría a entender al Art. 31 ya nombrado como vulnerado.

Finalmente, y en relación a la alegada infracción de la letra a) del Art. 84 de la LIR, referente a los pagos provisionales y, cuyo literal depende del ingreso bruto mensual percibido o devengado por el contribuyente, sostiene que al no haberse advertido infracción

de ley alguna respecto del tenor del Art. 29 del mismo cuerpo legal, se colige que no existe infracción al nombrado Art. 84, estimando la ECS, la procedencia de la devolución cuestionada por la recurrente.

“CABEZAS/SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS”

ROL 21734-2024, ICA de Concepción, 03/03/2025

Materia: Acción de protección – Fraude tributario – Legalidad del acto administrativo.

La ICA de Concepción acogió el recurso de protección deducido por el contribuyente en contra del SII, impugnando la Resolución, que rechazó su petición de anulación de giros tributarios emitidos en su contra por concepto de IVA, pese a haber sido víctima de un fraude tributario cometido por terceros, por el cual dedujo querrella penal en contra de los responsables.

Según expuso el recurrente, desde el año 2018 delegó el cumplimiento de sus obligaciones impositivas en la empresa, y específicamente en la contadora. Esta última recibía mensualmente sumas de dinero en efectivo destinadas al pago del IVA, asegurándole al actor que los tributos estaban siendo debidamente declarados y enterados.

No obstante, en 2019 fue notificado por la TGR sobre una deuda tributaria impaga, situación que derivó en la traba de embargo sobre un inmueble de su propiedad. Posteriormente, y a pesar de haber continuado entregando fondos a la misma profesional contable, los hechos se repitieron, acumulándose una significativa deuda fiscal cuya existencia el actor atribuye exclusivamente a la emisión a su nombre de facturas fraudulentas de compra y venta, respecto de proveedores y clientes que desconoce, y que no representan las verdaderas operaciones efectuadas por él.

De lo anterior, el contribuyente ingresó una petición administrativa que dio inicio a un procedimiento de RAF con el objeto de que se revisaran y anularan las Órdenes de Giro en cuestión. No obstante, el SII mediante la Resolución, rechazó dicha solicitud, estimando que la sola existencia de una causa penal en curso en que se persigue la responsabilidad penal de los autores del fraude tributario, resultaba insuficiente para acoger la pretensión administrativa, en atención a que por la etapa preliminar del proceso penal tales hechos todavía no se encontraban acreditados.

En cuanto al fondo del recurso impetrado, el SII alegó que la autoridad tributaria se encuentra impedida de rectificar una declaración de impuestos y aclarar sus operaciones reales, por cuanto las liquidaciones y giros se hicieron en base a las propias rectificaciones voluntarias administrativas efectuadas por el actor, y si bien se reconoció en el procedimiento de fiscalización que éste fue víctima de una estafa por parte de la empresa de contabilidad que le prestaba servicios, al no haber incurrido el Servicio en vicios o errores, sino que el propio contribuyente, carece de facultades legales para rectificarlos.

Por su parte, la ICA observó que la resolución del SII carece de una adecuada motivación fáctica y jurídica. Dicha resolución se limitó a mencionar la existencia de una causa penal en investigación, sin considerar todos los antecedentes disponibles a esa fecha. En

particular, omitió pronunciarse sobre la alegación del contribuyente respecto de haber sido víctima de una estafa, circunstancia respaldada por el Informe de Recopilación de Antecedentes de marzo de 2024, en el cual se estableció que su contadora, junto a otros, utilizó sus claves tributarias para emitir y recibir facturas falsas sin su conocimiento ni consentimiento.

La Corte advirtió además que, pese a contar con dicho informe y haber presentado una querrela por delito tributario en contra de terceros (excluyendo expresamente al recurrente), el SII mantuvo su decisión de rechazar la solicitud del contribuyente para dejar sin efecto los giros de impuestos. Incluso, en la comunicación dirigida a la fiscal encargada del caso penal, el SII omitió informar sobre la existencia del IRA y su contenido exculpatorio.

En esta línea, se constató que el Servicio incurrió en una falta de razonabilidad y motivación del acto administrativo, contraviniendo lo contenido en la Circular 51 de 2005 del propio SII. Según esta última, la Administración debe corregir actos que, por errores de hecho o derecho, vulneren principios de legalidad, racionalidad, igualdad y justicia procedimental, especialmente cuando el acto afecta derechos fundamentales.

Por tanto, la ICA estimó que la actuación del SII resultó ilegal y arbitraria, dejando sin efecto la Resolución, ya que, pese a contar con antecedentes suficientes que acreditaban la ausencia de responsabilidad del contribuyente, persiste en el cobro de una deuda tributaria que no le corresponde, comprometiendo tanto su patrimonio como su integridad psíquica. Esta situación configura una amenaza actual a sus garantías constitucionales, específicamente a la igualdad ante la ley y el derecho de propiedad.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

“CONSTRUCTORA V&V con SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS REGION DE TARAPACA”

ROL 32.920-2018, ECS, 25/03/2025

Materia: Prescripción de la acción fiscalizadora – Cómputo de plazos – Intereses Penales.

La ECS rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por la reclamante contra la sentencia de la ICA de Iquique, que confirmó el fallo de primer grado y desestimó la reclamación deducida contra las liquidaciones correspondientes al AT 2014.

La recurrente alegó que dichas liquidaciones, notificadas el 30 de agosto de 2017, se encontraban prescritas, pues el plazo de tres años previsto en el artículo 200 del Código Tributario —aumentado en tres meses por la citación, conforme al artículo 63 del mismo cuerpo legal, y en treinta días por la prórroga solicitada y concedida— habría vencido el 29 de agosto de 2017. Sostuvo que el cómputo debía iniciarse el último día del plazo legal para el pago del impuesto, es decir, el 30 de abril de 2014, no siendo aplicable el término extraordinario de seis años, por no existir declaración maliciosamente falsa. Bajo esta lógica, el plazo original se habría extendido hasta el 30 de julio de 2017 por efecto de la citación, y con la prórroga de treinta días corridos otorgada por el Servicio habría expirado el 29 de agosto de 2017.

El máximo tribunal desestimó este planteamiento, precisando que, conforme al artículo 48 del Código Civil, los plazos de días, meses o años deben ser completos y corren hasta la medianoche del último día. Así, el plazo de prescripción de tres años comenzó a contarse una vez expirado el plazo para el pago del impuesto, esto es, desde el 1 de mayo de 2014, concluyendo el 1 de mayo de 2017. El aumento de tres meses derivado de la citación debía computarse de igual forma, iniciándose el día siguiente al vencimiento del plazo original —el 2 de mayo de 2017— y finalizando el 2 de agosto de 2017, mientras que la prórroga de treinta días solicitada por la contribuyente se sumó desde el día siguiente, venciendo el 1 de septiembre de 2017. Por lo tanto, las liquidaciones fueron notificadas dentro de plazo, no configurándose la prescripción alegada.

Asimismo, la ECS se pronunció sobre los intereses penales regulados en el artículo 53 del Código Tributario, concluyendo que no proceden por el tiempo en que la tramitación ante la Corte Suprema estuvo afectada por el estado de excepción constitucional derivado de la pandemia, al no ser imputable al contribuyente el retraso.

**“ITAU ADMINISTRADORA GENERAL DE FONDOS SA con SERVICIO
DE IMPUESTOS INTERNOS DIRECCION GRANDES
CONTRIBUYENTES”**

RIT ES 18-00081-2024, 4° TTA de Santiago, 04/04/2025

Materia: Sanción única del Art. 63 del CT – Cumplimiento tardío de presentación de Declaración Jurada – Improcedencia de circunstancias agravantes y atenuantes.

El 4° TTA de Santiago rechaza el reclamo interpuesto por el contribuyente, en razón de la aplicación de la sanción del Art. 62 ter del CT por la denuncia realizada por el SII, a través de la cual estimó el incumplimiento de la obligación de presentación oportuna de la Declaración Jurada anual sobre Cuentas Financieras Relacionadas con Personas con Residencia Tributaria en el Extranjero para el AC 2022.

Indica que son hechos no controvertidos y asentados de la causa que el contribuyente se encontraba obligado a presentar la referida Declaración Jurada para el AC 2022, toda vez que se trata de una entidad superivigilada por la CMF y que dicha Declaración Jurada, que debía contener 47 cuentas, debía ser presentada, a más tardar, el 30 de junio de 2023, lo que no fue efectivo, siendo presentada el 24 de junio de 2024. De esta manera, da por existente la infracción de la reclamante.

Explica, en referencia a la reclamación del contribuyente, que la alegación sobre falta de fundamentación que el SII habría cometido al momento de justificar la multa no tiene lugar, toda vez que los vicios, defectos o errores que pueden eventualmente provocar la nulidad de un acto administrativo se resumen en los siguientes: la ausencia de la investidura regular del órgano respectivo; la incompetencia de éste; la inexistencia de motivo legal o motivo invocado; el vicio del procedimiento en la generación del acto; el vicio de forma externa del acto; la desviación de poder; y, el vicio de ilegalidad o violación de ley de fondo.

Sigue, sosteniendo que la denuncia por infracción cursada por el SII contiene los fundamentos de hecho y de derecho, concluyendo al constatar que del examen de la denuncia, se cumplió el estándar legal, pudiendo la reclamante haber adquirido conocimiento de la conducta y de los razonamientos jurídicos que llevaron a dicha conclusión, y que el acto reclamado no es sino la consecuencia lógica del incumplimiento de la reclamante a la obligación del Art. 62 referida.

Razona, en cuanto a las circunstancias atenuantes esgrimidas como no consideradas por el Servicio según la reclamante, como lo son las de los N°s 1, 2, 5, 6, 7 y 8 del Art. 107 del CT, que al no haber solicitado, en su parte petitoria, más que se dejara sin efecto la denuncia por infracción cursada, delimitó en ello el objeto de la litis. Asimismo, tampoco solicitó considerar dichas circunstancias atenuantes de forma subsidiaria.

Aún así, dispone que el legislador estableció la determinación de la multa en razón del número de cuentas que no hayan sido informadas al SII en la oportunidad debida y en forma completa, sin que resulte aplicable otra circunstancia tal como las indicadas por la reclamante, ya sea para atenuar o para agravar la responsabilidad de la infractora. Asimismo, destaca que la sanción del inc. 6° del Art. 63 del CT tiene carácter de única, no otorgando al SII la facultad de aplicar un margen de discrecionalidad, por lo que el TTA, carecería, aun cuando se hubiere solicitado correctamente, de facultades para condonar o rebajar la multa.

“SOCIEDAD DE INVERSIONES LAMPA S.A con SERVICIO IMPUESTOS INTERNOS DIRECCION REGIONAL SANTIAGO CENTRO TOMO V”

ROL 24.726-2018, ECS, 11/04/2025

Materia: Devolución de remanente de crédito fiscal IVA por cambio de sujeto – Carga probatoria – Invalidación de oficio.

La ECS invalidó de oficio la sentencia de la ICA de Santiago que, por mayoría, había confirmado el fallo del 1° TTA de Santiago, el cual rechazó el reclamo de la contribuyente —dedicada a la compraventa de chatarra— contra resoluciones del SII que denegaron la devolución de remanentes de crédito fiscal por retención total de IVA (cambio de sujeto) correspondientes a tres periodos.

La reclamante fundó su pretensión en lo dispuesto en la Resolución que establece que los vendedores de chatarra a quienes se retenga totalmente el IVA tienen derecho a imputar dicho crédito al débito fiscal y, de subsistir remanente, solicitar su devolución hasta el monto del débito retenido. El SII, no obstante, rechazó la solicitud argumentando la existencia de irregularidades en algunos proveedores, sosteniendo que, por ello, las operaciones no cumplían los requisitos del artículo 23 N° 5 de la LIVS para el reconocimiento del crédito fiscal, y que la devolución solo podría resolverse una vez efectuadas auditorías integrales a la actividad de la contribuyente.

Sin embargo, la ECS acreditó que el SII no incorporó al proceso antecedentes que acreditaran la existencia, contenido o resultados de las mencionadas auditorías, pese a que la contribuyente entregó toda la documentación contable y comercial disponible, y a que la interlocutoria de prueba le imponía expresamente la carga de producir esa evidencia.

El máximo tribunal concluyó que la falta de ponderación de esta omisión por parte de los jueces del fondo configuró el vicio formal del art. 768 N° 5 CPC, al dictarse la sentencia sin considerar elementos esenciales para resolver la disputa, vulnerando la exigencia del art. 170 N° 4 CPC de fundamentar las sentencias. Además, constató que el SII no cumplió íntegramente la orden de remitir documentación que obraba en su poder, lo que generó indefensión probatoria para la reclamante y configuró la causal de nulidad formal del art. 768 N° 9 en relación con el art. 795 N° 4 CPC.

En virtud de estos vicios, la ECS anuló de oficio la sentencia de segunda instancia y dictó fallo de reemplazo, sin pronunciarse sobre el recurso de casación en el fondo interpuesto por la contribuyente.

La decisión fue acordada con el voto en contra de la Ministra González y del abogado integrante Ferrada, quienes estimaron que no procedía la invalidación de oficio y que el recurso de fondo debía rechazarse por presentar evidentes defectos formales, al contener alegaciones genéricas y fundamentos difusos que, además, buscaban reabrir la discusión fáctica, lo que es improcedente en un medio de impugnación de derecho estricto.

“PÉREZ SPENCER con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS XV DR STGO ORIENTE VUELVE A TABLA”

ROL 464-2024, ICA de Santiago, 22/04/2025

Materia: Prescripción tributaria – Principio de legalidad – Declaración presentada.

La ICA de Santiago revocó la sentencia dictada por el 4° TTA de Santiago, y en su lugar acogió el reclamo interpuesto por el contribuyente en contra de las Liquidaciones, relativas a los AT 2010 y 2011, dejando dichas Liquidaciones sin efecto por haber sido emitidas fuera del término de prescripción de la facultad fiscalizadora.

El litigio tuvo por objeto determinar si el SII actuó dentro del plazo legal de prescripción al emitir las referidas liquidaciones por supuesta omisión de ingresos derivados de contratos *forwards*, y si existía la obligación legal de declarar dichas rentas en los períodos cuestionados.

El contribuyente alegó que el SII actuó en contravención al artículo 200 del CT, ya que las Liquidaciones fueron emitidas cuando el plazo de prescripción general de tres años ya había expirado, sin que concurrieran las condiciones legales para aplicar el plazo excepcional de seis años. Añadió que no existía obligación legal expresa de declarar los ingresos derivados de contratos *forwards* en los AT observados, y que las normas que actualmente regulan tales operaciones fueron introducidas recién a partir del 1 de enero de 2012 con la Ley N° 20.544.

La Corte sostuvo que el contribuyente sí presentó oportunamente sus declaraciones de renta mediante el Formulario 22, y que la omisión de ciertos ingresos no permite calificarlo como “no declarante”. Destacó que la ampliación del plazo de prescripción a seis años es de carácter excepcional y debe aplicarse restrictivamente, lo que impide incluir en su ámbito meras omisiones sin acreditación de dolo o falsedad, más aún cuando las declaraciones fueron aceptadas por el propio Servicio y originaron devoluciones de impuestos.

Asimismo, el fallo destacó que durante los AT 2010 y 2011 no existía una norma legal expresa que obligara a declarar los resultados económicos derivados de la liquidación de contratos *forwards*. Esta ausencia de norma específica impide imputar una infracción tributaria por dicha omisión, y menos aún extender el plazo de fiscalización más allá del término ordinario de tres años.

En consecuencia, concluyó que el SII emitió las liquidaciones cuando ya se encontraba prescrita su facultad para hacerlo, y que la actuación fiscalizadora vulneró el principio de legalidad tributaria, ordenando la anulación de las liquidaciones por haber sido dictadas fuera del marco normativo vigente.

La sentencia actualmente se encuentra impugnada ante la ECS.

“BCC S.A. con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DIRECCION REGIONAL STGO NORTE (SALA TRIBUTARIA)”

ROL 245-2025, ICA de Santiago, 10/07/2025

Materia: Nulidad del acto administrativo – Ausencia de notificación – Derecho a la defensa.

La ICA de Santiago acogió el recurso de apelación en contra de la sentencia del 1° TTA que rechazó el reclamo en contra de la Res. Ex. del SII en que se modificó administrativamente la pérdida tributaria declarada en el F22 para el AT 2017, generando, para la reclamante, efectos en su BI y en el saldo acumulado de pérdidas de arrastre.

Se indica que, la recurrente reclamó, en primer lugar, la nulidad del acto administrativo basada en la omisión de la citación previa del Art. 59 del CT, la cual se encontraría vigente al momento de la emisión del acto, obligando al SII a citar al contribuyente antes de formular observaciones, requerimientos de aclaración o modificaciones a sus declaraciones. Así, la recurrente se habría visto impedida de ejercer su derecho a aportar antecedentes en sede administrativa, así como refutar criterios o subsanar errores. Por su parte, el SII, no desconociendo la falta de notificación del Art. 59 del CT, aduce que actuó en la esfera de sus atribuciones y conforme a los Arts. 59, 60 y 63 del CT al dictar la resolución reclamada, dado que no era obligatorio notificar una citación previa a la emisión de dicha resolución.

La ICA tuvo presente, para la resolución de la contienda, el N° 8 del Art. 1° de la Ley N° 20.322, dilucidando verificar si el vicio que se reclama reúne las exigencias dispuestas en dicho precepto.

Sostiene la ICA que, tratándose de vicios de procedimiento o de forma, es necesario determinar si se afecta a un elemento esencial y si es que lo anterior ha irrogado perjuicios.

Para ello, recurre a la Circular N° 12 de 17 de febrero de 2021, toda vez que, si bien es posterior a la fecha de los hechos reclamados, es tomada en cuenta en relación con la certeza que deben tener los contribuyentes sobre el procedimiento aplicable y su derecho a defensa.

Agrega que, del análisis del Art. 59 del CT vigente a la dictación de la Res. Ex. reclamada, se observa que, una vez iniciado un procedimiento de fiscalización mediante requerimiento de antecedentes, el SII cuenta con 9 meses desde la certificación del funcionario encargado de la recepción de antecedentes, para optar por citar conforme al Art. 63 del CT, formular liquidaciones o efectuar giros. Dicho Art. no contemplaba la resolución administrativa directa como una modalidad autónoma de revisión y corrección de declaración, salvo en el marco de fiscalización o previa citación.

Se indica que, en la especie, al no constar que se haya emitido citación previa, el SII dictó directamente la Res. Ex. mediante la cual modificó la situación tributaria de la reclamante, sin haber desplegado las actuaciones formales que son presupuesto de validez del acto, según el Art. 59 del CT. Así, habiendo ocurrido un uso impróprio de facultades administrativas, al margen de la legalidad e infringiéndose principios como el de legalidad, juridicidad y tipicidad; tendría lugar una infracción sustancial por parte del SII, viciando el acto administrativo por ausencia de uno de sus elementos esenciales: la competencia ejercida en la forma que prescribe la ley.

Sigue, considerando que la omisión del trámite de citación afecta, en la práctica, al ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, puesto que este no pudo presentar observaciones, ni aportar antecedentes en sede administrativa antes de que se alterase su situación impositiva por medio de la Res. Ex., siendo este no un simple perjuicio hipotético o subsanable a través del reclamo judicial, toda vez que la carga de la prueba y la posibilidad de corrección anticipada del acto administrativa se ven radicalmente alteradas. De tal forma, el actuar del SII, esto es, al margen del procedimiento obligatorio previsto para ejercer la potestad de determinación, habría infringido el principio de juridicidad consagrado en el Art. 7° de la CPR. Lo anterior, sumado a la esencialidad del vicio y al perjuicio efectivo, entonces, justificarían la nulidad del acto administrativo reclamado.

Por último, la ICA añade que no sería posible validar la omisión con base a la normativa posterior a la fecha de esta, esto es, tomando en consideración el Art. 59 modificado por la Ley N° 21.713 que incluyó expresamente la posibilidad que el SII emita resoluciones como una modalidad válida de corrección administrativa, dicha modificación no puede aplicarse retroactivamente a actos anteriores, dado el principio de irretroactividad de la ley.

Dada la nulidad del acto administrativo, la ICA omite pronunciarse sobre los demás capítulos de impugnación, dado que su examen requiere realizarse en un acto administrativo válido sobre el cual proyectar sus efectos, lo que, en este caso, no es efectivo.

La sentencia actualmente se encuentra impugnada ante la ECS.

**“DEL VISO INVESTMENT SA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS
XV DR STGO ORIENTE - (LTE) VUELVE A TABLA.-”**

ROL 318-2024, ICA Santiago, 10/07/2025

Materia: Nulidad de oficio – Carga de la prueba – Debido proceso.

La ICA de Santiago invalidó de oficio la sentencia del Tercer TTA de Santiago que había rechazado el reclamo de la sociedad Del Viso Investment S.A. contra la Liquidación N° 1102 de 2017, que denegó pérdidas de ejercicios anteriores imputadas al AT 2015 y determinó diferencias por concepto de impuesto de primera categoría.

La contribuyente alegó que la liquidación se fundaba en otra previamente impugnada y pidió al tribunal traer a la vista las causas relacionadas, tanto del Cuarto TTA como de la propia ICA, por contener documentos relevantes ya acompañados en esos expedientes. Dichas solicitudes fueron rechazadas por el tribunal *a quo*, que las consideró impertinentes e inoficiosas por versar sobre antecedentes obrantes en procesos no concluidos y porque, por otro lado, la reclamante podía acompañarlos directamente en la causa.

La Corte estimó que dichas negativas afectaron el derecho a defensa de la contribuyente y vulneraron el debido proceso, al impedirle producir prueba relevante para acreditar sus pretensiones. Recordó que el procedimiento de reclamación tributaria es un contencioso de plena jurisdicción y que corresponde al juez controlar los actos de la Administración asegurando que las partes puedan rendir prueba en igualdad de condiciones.

En este contexto, la Corte anuló de oficio la sentencia apelada y todo lo obrado con posterioridad a la resolución que recibió la causa a prueba, ordenando retrotraer el procedimiento al estado de inicio del término probatorio. En razón de esta decisión, se omitió pronunciamiento sobre el recurso de apelación interpuesto por la contribuyente.

**“MARDONES VIVANCO CRISTIAN RODRIGO contra 7° JUZGADO
DE GARANTÍA DE SANTIAGO”**

ROL 28.565-2025, ECS, 29/07/2025

Materia: Recurso de amparo – Suspensión de la prescripción de la acción penal – Delitos tributarios.

La ECS acogió el recurso de amparo deducido, decretando el sobreseimiento total y definitivo en la investigación seguida ante el 7° Juzgado de Garantía de Santiago, originada en querellas presentadas por el SII en 2019 y 2020 por delitos tributarios.

La ECS razonó que los hechos imputados se encuadraban en la categoría de simples delitos y, por tanto, debían regirse por el plazo de prescripción de la acción penal pública. Conforme al Art. 233 letra a) del CPP, y que únicamente la formalización de la investigación suspende el curso de dicho plazo, lo que ocurrió recién en la audiencia en que se discutió el sobreseimiento, de modo que las querellas interpuestas no tuvieron efectos suspensivos. Atribuirles dicho efecto —con base en una interpretación extensiva del artículo

7° CPP— vulnera el principio de interpretación restrictiva de las normas procesales que limitan derechos fundamentales.

En consecuencia, la ECS revocó la sentencia de la ICA de Santiago y acogió el amparo, declarando prescrito el ejercicio de la acción penal y disponiendo el sobreseimiento total y definitivo del amparado.

“BRAVO DIAZ DE VALDÉS con XIII SII DRM STGO CENTRO”

ROL 128-2025, ICA de Santiago, 19/08/2025

Materia: Competencia funcionaria – Fundamentación de los actos administrativos – Art. 70 de la LIR – Artículo 97 N° 2 del Código Tributario.

La ICA de Santiago acogió parcialmente la sentencia dictada por el 2° TTA de Santiago que rechazó el reclamo interpuesto por el contribuyente, en contra de las Liquidaciones emitidas por el SII.

El contribuyente alega, en un primer punto, la falta de competencia de los funcionarios que suscribieron las liquidaciones por sobrepasar el límite de 400 UTA. A esto, la ICA indica que la Res. Ex. acompañada en el mérito del proceso autoriza a delegar la facultad de emitir liquidaciones cuando el total de los impuestos liquidados, incluidos los reajustes, no exceda las 400 UTA y, habiendo ocurrido, en la especie, que el impuesto más reajuste alcanza la cantidad equivalente a 230,75 UTA, existía competencia de los funcionarios delegados para suscribir las liquidaciones impugnadas. Siguiendo, estipula que la alegación de la reclamante, en la cual computa intereses y multas para intentar determinar el umbral anterior, no corresponde, según los Arts. 24 y 53 del CT.

Señala, frente a la supuesta falta de fundamentación de los actos administrativos alegada por la reclamante, que la sentencia del TTA explicitó el estándar de motivación exigido por los Arts. 11 y 41 de la Ley N° 19.880 y por jurisprudencia citada, precisando que la motivación debe exteriorizar los hechos y derechos que sustentan el acto, permitiendo la defensa del contribuyente, lo cual verificó el TTA, al estimar que las liquidaciones contenían normativa aplicada, partidas observadas, cuantificación y base de cálculo, en otras palabras, antecedentes suficientes.

Indica que, respecto a las irregularidades de fiscalización e imparcialidad alegadas, estas no constituyen por sí solas causales de nulidad del procedimiento de determinación en el marco del reclamo, compartiendo la tesis del tribunal *a quo* y que, además, no constan antecedentes suficientes para demostrar dichos supuestos.

Sigue, respecto de una cuarta alegación de la apelante, en la cual sostuvo el error en los supuestos fácticos relativos a la norma del Art. 70 de la LIR. Se indica que el SII cuestionó compras de divisas durante el año 2015, las cuales se individualizaron en el expediente y que, habiendo el TTA ponderado la documentación bancaria y contable, debe concluirse que la trazabilidad de depósitos o transferencias desde Sammit SpA a la cuenta personal del contribuyente no se justificó y, además, no logró desvirtuarse la presunción del antedicho Art., con los antecedentes aportados.

Por último, resuelve sobre la alegada improcedencia de la multa del Art. 97 N° 2 del CT, arguyendo que, al haber el TTA construido su procedencia por no haber declarado el contribuyente un suma de dinero, identificando la omisión con la no inclusión de partidas en la declaración, pero no con la falta de presentación o presentación extemporánea del F22, el supuesto del tipo penal del Art. mencionado no se satisfecería, toda vez que, si bien la controversia que origina la liquidación y reclamación dice relación con la justificación de ciertos depósitos e inversiones y con su tratamiento para efectos de determinar la RLI, esto no pertenece al ámbito de las obligaciones formales que tipifica la norma invocada. Así, subsumir en dicho Art. diferencias de criterio o de prueba respecto del origen de fondos observados implicaría ampliar indebidamente el ámbito de la infracción y desconocer la exigencia de subsunción estricta de los hechos en el tipo sancionador.

A mayor abundamiento, sostiene que la sanción carece de fundamento específico, toda vez que la motivación de la misma invoca los Arts. 21, 70 y 71 de la LIR, que no constituyen base infraccional aplicable al N° 2 del Art. 97 de la LIR.

La sentencia actualmente se encuentra impugnada ante la ECS.

“CHAI con XIII SII DRM STGO CENTRO”

ROL 266-2025, ICA Santiago, 18/08/2025

Materia: Presunción de renta – Art. 70 LIR – Carga probatoria del SII.

La ICA de Santiago acogió el recurso de apelación interpuesto por la contribuyente, acogiendo entonces el reclamo contra de tres liquidaciones emitidas por el SII, fundadas en la presunción del artículo 70 de la LIR, que le atribuían ingresos no declarados provenientes de supuestas operaciones de compra de divisas a través de una casa de cambio.

La contribuyente alegó que nunca efectuó tales operaciones, y que las facturas cuestionadas correspondían a documentos ideológicamente falsos, lo que incluso era objeto de investigación penal por delitos de usurpación de identidad y falsificación. Además, sostuvo que el tribunal de primera instancia omitió valorar adecuadamente el perfil económico del contribuyente y los antecedentes que descartaban la imputabilidad de los hechos.

La Corte constató que las liquidaciones se sustentaron únicamente en información entregada por la casa de cambio, sin que el SII acreditara la efectividad de las operaciones en que se basaron. Recordó que, conforme al artículo 21 del Código Tributario y a la Circular N° 8 de 2000, corresponde al SII acreditar el hecho base que activa la presunción del artículo 70 de la LIR, esto es, la existencia de signos externos de riqueza atribuibles al contribuyente, lo que no puede tenerse por demostrado a partir de simples antecedentes de terceros no corroborados.

En consecuencia, estimó que el Servicio no cumplió con su carga probatoria, que la contribuyente aportó elementos suficientes para generar serias dudas sobre los hechos imputados y que, por tanto, no procedía trasladarle el peso de la prueba.

La sentencia actualmente se encuentra impugnada ante la ECS.

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

Rol 51-2024, ICA Concepción, 04/08/2025

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

La ICA de Concepción rechaza el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente, confirmando la sentencia dictada por el TTA del Biobío que acogió el requerimiento mediante el cual SII solicita la declaración judicial de existencia de elusión tributaria, mediante el abuso de las formas jurídicas, habiéndose emitido las Liquidaciones por Impuesto Adicional respectivas. El requerimiento referido se funda en que el SII afirma 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%. Las operaciones analizadas dicen relación con que el 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 e internacional del grupo empresarial, inscrita en el Registro Voluntario de Instituciones Financieras Extranjeras e Internacionales a cargo del SII.

En primer lugar, la sentencia resume los siete puntos vertidos en el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente. En ese sentido, el contribuyente alega la improcedencia de la declaración del abuso de las formas jurídicas, indicando que los actos que motivaron el requerimiento realizado por el SII no constituyen una conducta elusiva, sino que se enmarcan en el legítimo ejercicio del derecho a la economía de opción, y en el derecho que tienen los contribuyentes a organizar sus negocios. Además, alega que la sentencia recurrida incurre en infracción al artículo 59 inciso 4° N° 1 letra b) de la LIR, en su redacción vigente aplicable a los hechos fiscalizados, y al artículo trigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, lo que importa una aplicación retroactiva de la ley, aplicando los nuevos requisitos del artículo 59 sin que se cumplan los presupuestos para ello, vulnerando las normas citadas y el Principio de Legalidad en Materia Tributaria. Luego, arguye que la sentencia recurrida incurre en una falta de ponderación de la prueba aportada, o una errónea valoración de ésta, derivando en una infracción a las máximas de la experiencia y a las reglas de la lógica, además de infracciones a la carga de la prueba que rige en el presente proceso de conformidad al artículo 160 bis del Código Tributario —que establece que la carga de la prueba es del SII—. El contribuyente también argumenta que existe una falta de legitimación pasiva para haber sido requerido por el SII. Asimismo, se argumenta la improcedencia de la aplicación de la Norma General Anti Elusiva por existir normas Anti Elusivas Especiales en conformidad al artículo 4° bis del Código Tributario y artículos 41 F y 41 E de la Ley de Impuesto a la Renta. Agrega además como fundamento a su recurso, la infracción al artículo 26 del Código Tributario, a la Buena Fe, a la doctrina de actos propios y al principio de protección de la confianza legítima. Finalmente, señala que la sentencia recurrida ignora la procedencia de la declaración de la prescripción de la acción fiscalizadora respecto del período de marzo de 2019, oportunamente alegada por el contribuyente.

Posteriormente, la sentencia dictada por la ICA de Concepción señala que son hechos no controvertidos de la causa que en marzo de 2016 se constituyó Forestal Aurora SpA, teniendo como único accionista new Growth Chile LLC. Que en septiembre de 2016 se realizó un aumento de capital, y que se mismo día, Forestal Aurora SpA recibió un préstamo de parte de International Timber Finance, por lo que la contribuyente requerida, remesó durante los años comerciales 2019 a 2021, dineros al exterior por concepto de pago de intereses, a la precitada International Timber Finance LLC, aplicando la tasa preferente del 4% establecida al efecto en el artículo 59 de la LIR.

La ICA de Concepción afirma que la elusión consiste en usar negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de causa u organizados como simulación o fraude a la ley con la finalidad de evitar la incidencia de norma tributaria impositiva de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener ventaja fiscal específica, lo anterior según el académico Heleno Taveira Torres (de Brasil).

Luego, señala la Corte, que la operación de financiamiento efectuada por medio de International Timber Finance a Forestal Aurora SpA, si bien se encuentra ajusta a derecho en términos normativos, desde un punto de vista fáctico, no es un préstamo, sino que consistiría en capital de trabajo, y que el pago de esos intereses se utilizaría de forma artificiosa para rebajar el Impuesto Adicional, tal como señaló el Tribunal *a quo*. A juicio de la Corte, esta línea argumental es suficiente para desestimar el recurso de apelación deducido por el contribuyente, pero que, de todas formas, procederá a referirse a otros tópicos.

En cuanto a que International Timber Finance LLC formaba parte del Registro Voluntario de Instituciones Financieras Extranjeras o Internacionales, la Corte afirma que la incorporación al registro referido es meramente formal y no es más que la presentación del contribuyente del Formulario 3700, reatándole toda validez.

Respecto a que se deberían haber aplicado los artículos 41 E y 41 F de la LIR, la Corte estima que International Timber Finance LLC no cumple los requisitos para ser estimada como una entidad financiera, por lo que estima que se debe rechazar la alegación referida. Además, señala que en cuanto al artículo 41 E de la LIR, que se refiere a los precios de transferencia, indica que la NGA se discute la estructura creada que dio lugar a las operaciones transfronterizas cuestionadas, y no sus consecuencias.

Sobre las alegaciones vertidas en cuanto torno a la valoración de la prueba, la Corte indica que no resulta claro el fundamento de la alegación, ya que la valoración es errada o no se efectúa, pero no pueden verificarse ambos presupuestos alegados en la práctica. La Corte estima que, en realidad, existió una discrepancia con la valoración de la prueba y con las conclusiones a las que arriba el sentenciador por parte del contribuyente.

Posteriormente, en cuanto a la carga de la prueba, la Corte estimó que era el contribuyente, Forestal Aurora SpA, quien debía acreditar motivos más allá de los meramente tributarios para justificar su estructura, es decir, que diera una explicación que permitiese justificar por qué obtuvo un préstamo de parte de International Timber Finance LLC, y no de su matriz, New Growth LLC, considerando que, además, todas eran empresas relacionadas. Asimismo, afirma que existe prueba que da cuenta que International Timber Finance LLC, realizó préstamos a otras empresas que es el cuestionamiento que se realiza,

pero lo anterior en nada desvirtúa lo expresado por el sentenciador de la instancia, debido a que estos préstamos que realiza son a favor de otras empresas relacionadas, es decir, no son empresas financieras que presten dinero a terceros, sino solo a sus empresas relacionadas, cuestión que —a criterio de la Corte— si bien formalmente cumple con la legislación, en el fondo supone una vulneración a la norma general antielusiva

Luego, en relación a las alegaciones sobre los actos propios, buena fe o confianza legítima, la Corte reitera que el Registro Voluntario de Instituciones Financieras Extranjeras o Internacionales es meramente una inscripción formal que puede ser objeto de fiscalizaciones posteriores. Luego sostiene que el contribuyente pierde su condición de estar de buena fe, debido a que no existen explicaciones plausibles sobre los motivos que dieron lugar a la operación de financiamiento cuestionada obtenido con una empresa relacionada y creada para efectos de acceder a una tasa del 4% en vez de una tasa del 35% de Impuesto Adicional.

En cuanto a la prescripción del periodo de marzo de 2019, la Corte indica que esta alegación no sería procedente, toda vez que el requerimiento fue presentado oportunamente, dentro de plazo legal, considerando que en el presente caso existió una Citación y se concedió la prórroga de un mes para darle respuesta.

Posteriormente, en cuanto a la alegación efectuada por el recurrente sobre que el Servicio debería haber especificado la hipótesis sobre la cual se estaba requiriendo al contribuyente, es decir, sobre si la acción era por abuso o por simulación, la Corte señala que la NGA se aplica en dos fases, una administrativa y otra posterior de carácter jurisdiccional, y que en ese caso, la Citación no es una antesala del acto administrativo terminal de liquidación, sino que un acto preparatorio, por lo que no debe condecirse con el requerimiento jurisdiccional, a diferencia de lo que ocurre en las fiscalizaciones por regla general. Por ello, la Corte estima que es el Tribunal quien declara la elusión, ya sea por abuso de las formas jurídicas o por simulación, fijando los montos, por lo que es el Tribunal quien señala qué hipótesis concurre al existir elusión.

La sentencia actualmente se encuentra impugnada ante la ECS.

“SERVICIO CLINICA ALEMANA DE TEMUCO LTDA CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS IX REGION”

Rol 2820-2019, Excma. Corte Suprema, 29/08/2025

Materia: Acreditación del gasto – Infracción a las reglas de la sana crítica – Razón suficiente.

La Excma. Corte Suprema acogió el recurso de casación interpuesto por el contribuyente 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 las Liquidaciones, dejando sin efecto el gasto rechazado correspondiente a los servicios médicos pagados conforme a boletas de honorarios emitidas por médicos ginecólogos.

En su recurso de casación en el fondo, el contribuyente acusa infracción del inciso primero del artículo 31, en relación con los artículos 33 N° 1 letra g); literal i del inciso

primero del 21 (vigente a los hechos de la fiscalización) y 29 al 33, todos de la Ley de Impuesto a la Renta, relacionados a su vez con el inciso décimo quinto del artículo 132 del Código Tributario, señalando que la sentencia recurrida desestimó el gasto por honorarios retribuidos a médicos ginecólogos fundado en la falta de presencialidad de éstos, en todo momento, en el Servicio de Urgencia durante el cumplimiento del turno, fundado en que el sentenciador sostiene que esa modalidad era contraria al Manual Organizacional de la Clínica, y que el número de atenciones de urgencias por ginecólogos en el año comercial de 2014 denotaría que no existe alta demanda que justifique la contratación de 16 especialistas, concluyendo que este gasto no es necesario para producir la renta, por no cumplir el requisito de ser inevitable. Asimismo, indica que el Manual Organizacional, establece únicamente lineamientos generales del Servicio de Urgencia y no puede servir de fundamento para rechazar el gasto reclamado por cuanto el contribuyente, en los hechos y frente a la realidad del mercado de la salud, debió convenir un mecanismo especial de turnos con estos profesionales con el fin de asegurar su disponibilidad cuando los necesite.

En el recurso de casación en el fondo se indica que se infringen las normas de la sana crítica, en particular, el principio de no contradicción, y el principio de la razón suficiente, por lo que el contribuyente argumenta que el rechazo del gasto por honorarios pagados a médicos ginecólogos es incompatible con los otros hechos reconocidos en la sentencia, que acreditan suficientemente la necesidad del gasto, y que, de haber querido rechazar este desembolso fundado en las reglas del Manual Organizacional del Servicio de Urgencia, la magistratura debió explicar su procedencia, sin incurrir en contradicciones.

Al respecto, la sentencia recurrida señala que los ginecólogos son especialistas de turno y no médicos de llamado por una causa específica, por lo que se les paga por horas pactadas y no por paciente atendido, pero no tienen permanencia en la unidad de emergencia durante el turno, contraviniendo lo instruido por el propio empleador en el Manual Organizacional del Servicio de Urgencia. Por ello, el Tribunal a quo estima que el gasto irrogado por el pago de honorarios a los ginecólogos se relaciona con servicios no prestados efectivamente, por cuanto su permanencia y presencia durante el horario de funcionamiento del servicio de urgencia no resultó probada, como tampoco la alta demanda de servicios de ginecología que justifique su pago, determinando que no se cumple el requisito de la necesidad del gasto.

La Corte desestima la infracción al principio de no contradicción, ya que carece de influencia en resolutivo de la sentencia impugnada por cuanto lo expuesto sobre la baja demanda de servicios ginecólogos y el número de profesionales contratados es un argumento expuesto a mayor abundamiento de lo principal, por lo que no incide directamente en el rechazo del gasto.

En cuanto a la infracción al principio de la razón suficiente, la Corte señala que el argumento de la recurrente se funda en que al decidir sobre la procedencia del gasto por honorarios de médicos ginecólogos, se desconocieron hechos previamente asentados por el mismo sentenciador. Además, señala que la controversia radica en si son gastos necesarios para producir la renta, de conformidad al artículo 31 de la LIR.

Posteriormente, la Corte señala que la sentencia recurrida infringe el principio de la razón suficiente, ya que no se explica por qué el gasto vinculado a los honorarios pagados a ginecólogos, que son una especialidad básica del servicio de urgente, y que efectivamente desempeñaron sus turnos, no serían necesarios por el mero hecho de estar a disposición al interior de la clínica, y concluir; que no prestaron dichos servicios de turno, descartando la necesidad del gasto, solo en base a lo dispuesto en el Manual Organizacional referido.

De esta forma, la Corte indica que se infringe el principio de razón suficiente, ya que carece de reflexiones que expliquen suficientemente por qué rechaza el gasto, incurriendo en el vicio de nulidad alegado por el reclamante.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

SELECCIÓN DE OFICIOS DE RENTA, IVA Y OTRAS NORMAS PUBLICADOS POR EL SII DURANTE EL AÑO 2025

LEY DE IMPUESTO A LA RENTA

ORD. N° 244, de 06.02.2025
ORD. N° 369, DE 14.02.2025
ORD. N° 550, DE 20.03.2025
ORD. N° 707, de 10.04.2025
ORD. N° 710, DE 10.04.2025
ORD. N° 711, DE 10.04.2025
ORD. N° 712, DE 10.04.2025
ORD. N° 883, DE 30.04.2025
ORD. N° 955, de 15.05.2025
ORD. N° 1154, DE 19.06.2025

LEY DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

ORD. N° 44, DE 09.01.2025
ORD. N° 45, DE 09.01.2025
ORD. N° 47, DE 09.01.2025
ORD. N° 140, DE 23.01.2025
ORD. N° 709, DE 10.04.2025
ORD. N° 769, DE 17.04.2025
ORD. N° 957, DE 15.05.2025

OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS

ORD. N° 6, DE 16.01.2025
ORD. N° 149, DE 23.01.2025
ORD. N° 382, DE 14.02.2025
ORD. N° 507, DE 13.03.2025
ORD. N° 1213, DE 26.06.2025
ORD. N° 1611, DE 14.08.2025

SELECCIÓN DE OFICIOS RELEVANTES DE IMPUESTO A LA RENTA

ORD. N° 244, de 06.02.2025

Conceptos clave: Reorganización empresarial, fusión por incorporación, pérdidas tributarias, artículo 31 N° 3 LIR.

Una sociedad anónima acogida al régimen del artículo 14 letra A) de la LIR, autorizada por el SII para llevar contabilidad, declarar y pagar impuestos en dólares estadounidenses. El contribuyente expone que la empresa, al determinar el monto de créditos y remanentes, aplica los reajustes por IPC que establecen las leyes especiales y luego convierte el resultado a dólares al tipo de cambio de cierre del ejercicio. Solicita confirmar si este procedimiento es correcto para un contribuyente autorizado a llevar contabilidad en moneda extranjera.

Expone el SII que toda la contabilidad, determinación de bases imponibles, agregados y deducciones debe efectuarse en dólares americanos.

Por otra parte, no se aplican las normas de corrección monetaria del artículo 41 LIR, ya que la contabilidad en moneda extranjera busca neutralizar los efectos de la inflación en pesos. Las operaciones en pesos chilenos se convierten a la moneda extranjera, al tipo de cambio observado, vigente en la fecha de la operación.

En cuanto a los créditos, el SII expone que aunque las leyes especiales (Ley Austral, donaciones, capacitación) contemplan reajustes por IPC, estos no proceden para contribuyentes en moneda extranjera, porque el valor real de las operaciones ya se refleja en la conversión a dólares. Además, aplicar reajustes en pesos y luego convertir a dólares generaría una doble actualización.

Así, el SII señala que los créditos deben registrarse en dólares desde su origen, usando el tipo de cambio de la fecha en que se devengan o se cumplen las condiciones para su uso.

Los remanentes de créditos de un ejercicio a otro se mantienen en dólares, sin reajuste por IPC. Si el crédito se originó en pesos, se convierte a dólares en el momento de su devengo y se mantiene en esa moneda hasta su imputación.

ORD. N° 369, DE 14.02.2025

Conceptos clave: Crédito por impuestos extranjeros, impuestos estatales.

Un contribuyente consulta si los impuestos estatales a la renta pagados en EE.UU. por la prestación de una asesoría técnica dan derecho a crédito en Chile al amparo del Art. 41 A de la LIR, considerando que el CDTI celebrado con EE.UU. cubre únicamente los impuestos federales de dicho país y no los impuestos estatales.

Al respecto, el SII señala que el Art. 41 A de la LIR establece un sistema de crédito para evitar la doble tributación internacional, que beneficia a los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que han soportado impuestos en el extranjero respecto de rentas

gravadas en Chile, ya sea que el impuesto haya sido pagado en un país con o sin CDTI, siempre que se cumplan todos los requisitos legales aplicables.

Luego, indica que en este caso las rentas gravadas en el extranjero corresponden a un servicio de asesoría técnica comprendido en la letra c) del N° 1 del Art. 41 A de la LIR, por lo que se trata de rentas que dan derecho a crédito por los impuestos pagados en el exterior, siempre que se cumplan los requisitos copulativos establecidos por la ley, es decir, deben ser impuestos equivalentes a los establecidos en la LIR.

En síntesis, si los impuestos estatales soportados en EE.UU. por dichos servicios técnicos cumplen tales requisitos y las instrucciones vigentes sobre la materia, estos darán derecho a crédito en Chile.

ORD. N° 550, DE 20.03.2025

Conceptos clave: Presunción de relación, rentas pasivas.

Se consulta si cuatro hermanos con participación directa e igualitaria (25%) en una entidad extranjera de rentas pasivas se presumen relacionados para efectos del artículo 41 G de la LIR.

El SII indica que la presunción de relación entre parientes hasta segundo grado de consanguinidad solo aplica si participan en una misma entidad o patrimonio constituido en Chile, a través del cual se controla una entidad extranjera.

Como en este caso los hermanos participan directamente en la entidad extranjera sin un vehículo constituido en Chile, no se configura la presunción de relación, sin perjuicio de que puedan aplicarse otras hipótesis de control del artículo 41 G.

ORD. N° 707, de 10.04.2025

Conceptos clave: Impuesto Sustitutivo de Impuestos Finales.

Se consulta al SII si las utilidades acogidas al régimen ISFUT, regulado en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210 y registradas en el REX, pueden ser retiradas, distribuidas o remesadas a socios o accionistas distintos de aquellos que existían al momento del pago del impuesto, sin importar la fecha o forma en que estos nuevos propietarios ingresaron a la sociedad.

El SII recuerda que el N° 8 de la norma transitoria establece que, una vez pagado el ISFUT, se entiende totalmente cumplida la tributación con el impuesto a la renta respecto de esas cantidades, debiendo anotarse como rentas con tal calificación en el registro REX. A su vez, el N° 9 dispone que dichas sumas, una vez declarado y pagado el tributo, pueden ser retiradas, remesadas o distribuidas en cualquier momento, con preferencia a cualquier otra suma y sin aplicar las reglas de imputación de la LIR vigentes a la fecha del retiro.

El SII concluye que, dado que la ley no exige correlación entre las rentas gravadas con ISFUT y los propietarios de impuestos finales que existían al momento de su pago, ni establece restricciones sobre la forma en que se efectúen los retiros, las utilidades pueden ser distribuidas a los socios o accionistas que existan al momento del retiro, conforme a lo que determinen estos en ejercicio de la autonomía de la voluntad. No obstante, advierte que ello es sin perjuicio de la facultad especial de revisión prevista en el N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, cuyo ejercicio corresponde a las instancias de fiscalización y dependerá de las circunstancias de hecho de cada caso.

ORD. N° 710, DE 10.04.2025

Conceptos clave: Crédito por impuestos pagados en el extranjero, crédito total disponible.

Un contribuyente solicita aclaración sobre el método correcto para imputar el crédito total disponible (“CTD”) por impuestos pagados en el extranjero al IDPC.

Si bien en ambos métodos el CTD es el mismo, la diferencia se genera en la parte que se imputa al IDPC y a los impuestos finales, ya que bajo un método el contribuyente realiza el cálculo de imputación al IDPC considerando la renta imponible sin distinguir el país de origen de la fuente de las rentas; en tanto que bajo el otro método calcula la imputación al IDPC país por país, generando un resultado diferente dado que las tasas de impuesto en estos países son distintas y en uno de ellos la tasa de impuesto pagada en el exterior es menor a la tasa del IDPC en Chile.

El SII analiza el artículo 41 A de la LIR y establece que:

- El tope individual del crédito total disponible debe calcularse por cada tipo de renta extranjera, considerando el menor valor entre el impuesto efectivamente pagado y el 35% de la renta bruta.
- El tope global corresponderá al 35% de la cantidad que resulte de sumar a la renta neta de cada ejercicio, la cantidad menor entre los impuestos soportados en el extranjero y el tope individual precedentemente indicado.

Una vez determinado el crédito total disponible, su imputación se realiza:

- Primero, contra el IDPC, aplicando la tasa del impuesto sobre la renta imponible (renta neta más impuestos utilizables como crédito).
- Luego, el remanente del crédito total disponible puede imputarse contra los impuestos finales de los propietarios.

El SII concluye que el primer método es el correcto, ya que se ajusta a la normativa vigente. El segundo método introduce una limitación adicional no contemplada por la ley, al restringir la imputación al IDPC en función de la tasa de impuesto extranjera país por país, lo que no corresponde.

ORD. N° 711, DE 10.04.2025

Conceptos clave: Servicios técnicos, regalías, CDTI Chile-Colombia.

Un contribuyente menciona que, dos personas naturales residentes en Colombia prestarán —de manera remota— servicios técnicos de desarrollo de software para una empresa chilena. Se solicitó confirmar que, de acuerdo con los artículos 59 y 74 de la LIR y el CDTI con Colombia, corresponde efectuar una retención de 15% sobre los pagos al exterior por los servicios prestados.

En virtud de la consulta, el SII señala que, según la LIR, las remuneraciones pagadas al exterior por trabajos o servicios técnicos están sujetas a IA con tasa de 15%, conforme al artículo 59 N° 2 de dicha norma.

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario considerar que dado que el procedimiento de acuerdo mutuo iniciado entre las autoridades competentes de ambos países para interpretar la cláusula de la nación más favorecida del Protocolo del Convenio no prosperó, continúa vigente lo resuelto por el SII en sus Oficios N° 2739 y 2707 de 2020, y N° 212 y 2833 de 2023, entre otros.

Como consecuencia de esto, se precisa que, si las personas naturales son consideradas residentes de Colombia, los servicios técnicos descritos se asimilarían a regalías en los términos del artículo 12 del Convenio, quedando sujetos al límite de imposición allí establecido.

En tal caso, Chile tiene derecho a gravar los pagos efectuados por dichos servicios con una tasa que no puede exceder del 10% del monto bruto pagado. En consecuencia, la empresa chilena deberá efectuar una retención del 10% en concepto de IA sobre los pagos por servicios técnicos realizados a los residentes colombianos.

ORD. N° 712, DE 10.04.2025

Conceptos clave: Depreciación acelerada, empresas del Estado, DL. N° 2.398, registro DDAN.

Una empresa del Estado con patrimonio propio, personalidad jurídica de derecho público y duración indefinida, la que está afecta al impuesto establecido en el artículo 2° del DL. N° 2.398 de 1978, consulta si el régimen de depreciación acelerada puede emplearse tanto para la determinación del IDPC como para el cálculo del impuesto del DL. N° 2.398, dado que ambos gravámenes se aplican sobre la misma base imponible, y si resulta procedente omitir el registro DDAN, considerando que las rentas en cuestión ya han cumplido con su tributación final.

Al respecto, el SII indica que las empresas del Estado, o aquellas en que participa el Estado y que no estén constituidas como sociedades anónimas ni en comandita por acciones, deben declarar el impuesto del DL. N° 2.398, el cual para todos los efectos legales se considera un impuesto de la LIR con una tasa de 40% sobre la participación que corresponde al Estado en la renta líquida imponible de primera categoría, determinada conforme a las normas generales de la LIR, incluyendo las participaciones u otros ingresos que no formen parte de dicha renta líquida de primera categoría.

Por consiguiente, la depreciación acelerada procede tanto para la determinación de la base imponible del IDPC como para la determinación de la base imponible del impuesto establecido en el artículo 2° del DL. N° 2.398.

Asimismo, el SII señala que las empresas que declaren el impuesto del DL. N° 2.398 no deben llevar el registro DDAN, ya que dicho registro tiene por objeto la aplicación de los impuestos finales de la LIR —IGC e IA—, tributos que no afectan a las empresas en cuestión.

ORD. N° 883, DE 30.04.2025

Conceptos clave: Corrección monetaria, cuotas de fondos mutuos, variación IPC, fondos en el extranjero.

En virtud de lo señalado en el N° 2 del Oficio N° 716 de 2025, se solicitó confirmar la vigencia del criterio establecido mediante el Oficio N° 1514 de 2022, en cuanto a que los contribuyentes afectos al IDPC que determinan su renta efectiva mediante contabilidad completa deben reajustar sus inversiones en cuotas de fondos mutuos y fondos de inversión conforme a la variación del IPC, según lo dispuesto en el N° 8 del artículo 41 de la LIR, sin importar si dichas cuotas se expresan en moneda nacional no reajutable o en una moneda reajutable distinta al peso chileno.

A su vez, solicita precisar que la instrucción impartida en el Oficio N° 716 de 2025 de aplicar la corrección monetaria ordenada por el N° 4 del artículo 41 de la LIR, se refiere solamente a fondos mutuos constituidos en el extranjero.

Al respecto, el SII indica que el artículo 82 de la LUF equipara el tratamiento tributario de las cuotas de fondos mutuos y de inversión al régimen aplicable a la enajenación de acciones de sociedades anónimas constituidas en Chile.

Por su parte, el N° 8 del artículo 41 de la LIR dispone que el valor de adquisición de las acciones de sociedades anónimas se reajustará de acuerdo con la variación del IPC.

En línea con lo antes mencionado, por medio de los Oficios N° 1630, 1514 y 717, todos del 2022, el SII determinó que al equiparar la LUF el tratamiento de las inversiones en cuotas de fondos con el de las acciones, corresponde aplicar a dichas cuotas la corrección monetaria establecida en el N° 8 del artículo 41 de la LIR —es decir, la variación del IPC—, sin distinguir la moneda o unidad de reajuste en que estén denominadas.

El SII confirma la vigencia de dicho criterio, por lo que los contribuyentes de IDPC con renta efectiva y contabilidad completa deben corregir el valor de sus cuotas de fondos mutuos y fondos de inversión —constituidos en el país— según la variación del IPC, independientemente de la moneda en que tales cuotas estén expresadas.

Por otra parte, se precisa que el reajuste conforme al N° 4 del artículo 41 de la LIR opera, como regla general, respecto de otros activos en moneda extranjera o reajustables, como serían las cuotas de fondos constituidos en el extranjero, aplicando la corrección monetaria correspondiente a tales casos.

ORD. N° 955, de 15.05.2025

Conceptos clave: Pago de precio sujeto a condición suspensiva, mayor valor de adquisición de acciones, reconocimiento de gasto.

AAA es dueña del 60% de las acciones de BBB, a través de su participación directa en el 66,67% en la sociedad CCC. Adicionalmente, CCC posee el 90% de las acciones en BBB, mientras que el 10% restante es de propiedad de EEE.

En relación con el desarrollo del Proyecto XX, el modelo de financiamiento de este involucró una serie de actos jurídicos. En particular, AAA adquirió el 100% de las acciones de DDD que a la fecha era propietaria del 13,5% del total de las acciones de BBB. Por dichas acciones, AAA se obligó a pagar, un precio compuesto por una parte fija pagadera a todo evento (pago inicial) y una parte contingente a ser pagada al cumplirse determinadas condiciones suspensivas —tres pagos diferentes—.

Posteriormente, AAA absorbió a DDD. Producto de la fusión, las acciones de BBB que eran de propiedad de DDD quedaron registradas en la sociedad continuadora AAA al mismo valor tributario al que estaban registradas en DDD y, además, se les asignó la diferencia positiva existente entre el valor tributario de la inversión que AAA registraba en DDD y el CPT de esta a la fecha de la fusión. El costo tributario al que AAA tenía registradas las acciones de DDD correspondía al monto efectivamente pagado hasta esa fecha.

Luego AAA efectuó un aumento de capital en CCC —vehículo de inversión conjunta entre AAA y el nuevo socio que ingresó a la propiedad de BBB—. El aumento de capital en CCC fue pagado mediante el aporte de la totalidad de las acciones que AAA poseía en BBB, en el marco de una reorganización empresarial de conformidad con el inciso quinto del artículo 64 del CT.

Precisa que, un segundo pago por la adquisición de DDD, que estaba sujeto a condición (pago de producción) se devengó y pagó en un ejercicio posterior a aquél en que DDD fue absorbida por AAA y con posterioridad a la fecha en que enajenó las acciones de BBB, y que, a esta fecha, el tercer componente del precio variable se encuentra pendiente, al no haberse cumplido aún las condiciones para su devengamiento.

Solicita confirmar que el pago de producción no puede ser considerado como parte del costo directo o valor de la inversión realizada por AAA en las acciones de DDD, puesto que esta se disolvió atendida su fusión con AAA, ocurrida en un ejercicio anterior al devengamiento y pago de dicha parte del precio.

El SII señala que, conforme a la naturaleza jurídica de la condición suspensiva establecida en el artículo 1479 del CC, la obligación de pago y el correlativo derecho de cobro nacen solo una vez cumplida la condición. Luego, desde la perspectiva tributaria, las normas de la LIR disponen que las rentas sujetas a condición suspensiva se devengan en el ejercicio en que esta se cumple, y se perciben cuando el deudor efectivamente paga.

En consecuencia, mientras la condición no se cumple, el valor tributario de la inversión no incorpora la parte del precio sujeta a dicha condición. Una vez cumplida, el pago contingente constituye mayor valor de adquisición de los títulos, pero si a esa fecha estos ya no existen en el patrimonio del contribuyente, no es posible incrementar el valor de

un activo inexistente. En tal escenario, el desembolso debe reconocerse como gasto en el ejercicio en que se cumple la condición, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 inciso cuarto N° 3 de la LIR, siempre que cumpla con los requisitos generales de necesidad, vinculación con el giro y acreditación fehaciente.

Así, el pago de producción mantiene la naturaleza de mayor valor de adquisición pactado originalmente, pero que, al no existir ya las acciones en el patrimonio del contribuyente, no puede capitalizarse como costo y debe tratarse como gasto deducible en el ejercicio del cumplimiento de la condición.

Asimismo, precisó que la reorganización empresarial no altera la naturaleza del precio ni de la obligación sujeta a condición, y que este criterio es aplicable a cualquier operación con precio contingente sujeto a condición suspensiva, incluso si median reorganizaciones posteriores.

ORD. N° 1154, DE 19.06.2025

Conceptos clave: Venta indirecta sociedad chilena, excepción controladores no domiciliados en jurisdicciones con régimen fiscal preferencial.

Se consulta si aplica la excepción del inciso tercero, letra c), del artículo 10 de la LIR en una operación de venta indirecta de una sociedad chilena.

La operación consiste en la venta del 100% de las acciones de una sociedad holding extranjera (“target”), domiciliada en Islas Vírgenes Británicas (“BVI”), que indirectamente posee una sociedad constituida en Chile. La “target” es propiedad de otra sociedad también domiciliada en BVI, cuyo único accionista es un trust regido por las leyes de Jersey, cuyos beneficiarios son residentes en Australia.

El grupo consultante argumenta que:

- La sociedad chilena representa menos del 20% del valor de mercado de la “target”.
- Su valor es inferior a 210.000 UTA.
- No existen beneficiarios con domicilio o residencia en Chile.
- Los beneficiarios finales son residentes en Australia y tributan en base devengada conforme a las normas australianas sobre entidades controladas en el extranjero.

El SII analiza la norma del art. 10 inciso tercero letra c), que grava la venta de títulos extranjeros cuando su valor se encuentra representado, total o parcialmente, por activos situados en Chile, y cuando la entidad emisora está domiciliada en un territorio con régimen fiscal preferencial, conforme a la LIR.

La norma contempla una excepción si se cumplen dos requisitos simultáneos:

1. Que no existan personas con domicilio o residencia en Chile que directa o indirectamente posean el 5% o más de los títulos enajenados.
2. Que los controladores directos o indirectos de la entidad extranjera no estén domiciliados en jurisdicciones con régimen fiscal preferencial.

En este caso, si bien los “beneficiarios” no estarían domiciliados ni residirían en un territorio o jurisdicción con régimen fiscal preferencial, fuera de no estar clara su calidad de “controladores” (indirectos) de la sociedad enajenada, en cualquier caso el propietario y controlador directo de la sociedad enajenada sí está domiciliado en un territorio que tiene un régimen fiscal preferencial, de modo que no es aplicable la excepción.

Lo anterior por cuanto, para que opere la excepción, los beneficiarios que tengan la calidad de controladores de la entidad enajenada, directa o indirectamente, deben estar domiciliados o ser residentes de un territorio o jurisdicción que no tenga un régimen fiscal preferencial.

El SII concluye que no se cumple el segundo requisito, ya que el controlador directo de la “target” está domiciliado en BVI, jurisdicción considerada como un régimen fiscal preferencial. Por tanto, no procede la excepción y la operación queda afecta a la tributación especial del artículo 10 inciso tercero letra c) de la LIR.

SELECCIÓN DE OFICIOS RELEVANTES DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

ORD. N° 44, DE 09.01.2025

Conceptos clave: Efecto del fallecimiento de un socio, exención de IVA, sociedad de profesionales.

Se indica el caso de una sociedad de profesionales dedicada a la prestación de asesorías que está formada por dos socios (un abogado y un contador), cada uno con el 50% de participación y cumpliendo con los requisitos para acogerse a la exención de IVA. Se consulta al SII sobre la exención de IVA en caso de fallecimiento de uno de los socios.

El SII informa que para calificar como sociedad de profesionales y acceder a la exención de IVA, se requiere que los socios tengan títulos profesionales y que sus profesiones sean similares o complementarias. En caso de fallecimiento de un socio, la sociedad se disuelve, salvo que los estatutos establezcan lo contrario, permitiendo que los herederos ocupen el lugar del socio fallecido.

Al menos para fines estrictamente tributarios, la sociedad podría seguir tributando como sociedad de profesionales solo si los herederos, por sí mismos, cumplen con todos los requisitos para que la sociedad tenga dicha calificación. Se pierde la calidad de sociedad de profesionales si los herederos no cumplen, ellos mismos, los requisitos señalados.

En cuanto a la aplicación del artículo 5 de la LIR, norma que permite a la comunidad hereditaria tributar respecto del impuesto a la renta por el patrimonio indiviso del causante, no aplica en la situación descrita, porque una cosa es la situación tributaria de la sociedad de profesionales y otra distinta es la situación tributaria de los socios. Lo anterior puesto que uno de los requisitos para calificar como sociedad de profesionales es que todos los socios cumplan ciertas características. Luego, el solo hecho que los herederos del socio puedan seguir tributando durante cierto lapso por los bienes del patrimonio indiviso del causante no significa que dichos socios cumplan con las referidas características.

Por otra parte, si la comunidad hereditaria inicia actividades como sociedad de inversiones, esta no puede ser socia de una sociedad de profesionales, lo que implica que se pierde la exención de IVA.

Como consecuencia, en todos los casos en que la sociedad pierde su calidad de sociedad de profesionales, deja de beneficiarse de la exención de IVA contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIRS.

ORD. N° 45, DE 09.01.2025

Conceptos clave: Obligación de emitir factura de compra, arriendo de inmueble amoblado, IVA.

Una sociedad celebró un contrato de arriendo de una oficina comercial amoblada con una persona natural sin inicio de actividades en primera categoría. El arrendador solicitó que la empresa emitiera factura de compra y asumiera los impuestos correspondientes.

La sociedad emitió las facturas pendientes, incluyendo tres del año anterior, y consulta sobre la posibilidad de trasladarlas al año anterior para subsanar observaciones de renta.

El SII informa que, según el artículo 68 del CT, deben iniciar actividades las personas que desarrollen actividades gravadas en primera o segunda categoría. Sin embargo, no están obligadas a iniciar actividades quienes tributen en la primera categoría conforme a la letra b) del artículo 20 de la LIR, como es el caso del arrendamiento de bienes raíces.

El arrendamiento de inmuebles amoblados está gravado con IVA según la letra g) del artículo 8° de la LIVS. Si el inmueble arrendado cuenta con muebles suficientes para su uso como oficina, se encuentra gravado con IVA y debe emitirse la factura correspondiente.

En contratos de arrendamiento con personas sin otros ingresos afectos a la LIVS, se establece un cambio de sujeto total del IVA al beneficiario del servicio que tributa en primera categoría. El beneficiario deberá emitir factura de compra y el IVA retenido será un impuesto de retención que deberá declarar y pagar al fisco.

La sociedad deberá regularizar los períodos tributarios correspondientes a las facturas emitidas, rectificando sus declaraciones y pagando el impuesto retenido. Si tiene derecho a crédito fiscal, podrá solicitar la devolución del IVA pagado en exceso dentro de un plazo de tres años.

ORD. N° 47, DE 09.01.2025

Conceptos clave: Base imponible, venta de universalidad, bienes inmuebles.

Se consulta sobre la aplicación de la rebaja proporcional del terreno en la base imponible de la venta de una universalidad que incluye bienes inmuebles, específicamente en el contexto de plantaciones que son activos fijos y construcciones que tuvieron derecho al crédito fiscal.

La venta de un predio forestal está gravada con IVA según la letra f) del artículo 8° de la LIVS, siempre que incluya bienes del activo fijo con derecho a crédito fiscal. La base imponible, conforme a la letra d) del artículo 16 de la LIVS, está compuesta por el valor de todos los bienes corporales muebles o inmuebles del activo fijo que hayan estado gravados con IVA en su adquisición.

La letra d) agrega que si la venta de las universalidades se hiciere por suma alzada, el SII tasará, para los efectos de IVA, el valor de los diferentes bienes corporales muebles e inmuebles del giro del vendedor o que formen parte de su activo inmovilizado, en la medida que hayan dado derecho a crédito fiscal en su adquisición, importación, fabricación o construcción, comprendidos en la venta.

Como se puede apreciar, la base imponible de la venta de una universalidad está establecida específicamente en la letra d) del artículo 16 de la LIVS, siendo inaplicable en la especie lo dispuesto en el artículo 17, en relación con la rebaja del terreno de la base imponible.

Por tanto, si las partes han establecido en la escritura respectiva el valor de los bienes que corresponde gravar con IVA, dicho valor representará la base imponible de la venta gravada.

Finalmente, en caso que las partes no hubieren asignado un valor determinado a los bienes corporales muebles e inmuebles que enajenen, se deberá solicitar al SII la tasación de dichos bienes.

ORD. N° 140, DE 23.01.2025

Conceptos clave: Improcedencia de emitir liquidación-factura con valores negativos en operaciones de venta por cuenta de terceros.

Una empresa comercializadora de productos en consignación, que actúa como mandataria de una compañía de telefonía, recibe equipos usados en parte de pago de dichas ventas, los cuales documenta mediante facturas de compra para registrar contablemente dichas operaciones.

La empresa de telefonía solicitó a la mandataria que emita una liquidación-factura con valores negativos por la adquisición de los equipos usados, a fin de reflejar correctamente las devoluciones y descuentos correspondientes, por lo que consulta al SII sobre la procedencia de emitir dicho documento y, de no ser posible, qué alternativa existe para cumplir con el marco legal vigente.

Al respecto, el SII señala que en las ventas efectuadas por cuenta de terceros, el mandatario solo está afecto a IVA por su comisión, mientras que el mandante lo está por el monto total de la venta, conforme a la normativa de la LIVA y su Reglamento.

En este tipo de operaciones, el mandatario debe emitir a los compradores las boletas o facturas por cada venta a nombre de su mandante y, al término de cada período tributario, emitir una factura a su mandante por la comisión —gravada con IVA—, y una liquidación del total de ventas realizadas por cuenta ajena y del IVA recargado en ellas, pudiendo unificar ambos documentos en una liquidación-factura.

El procedimiento anterior es independiente del medio de pago utilizado por los compradores para pagar los bienes que el mandatario enajena por cuenta de terceros.

Así, la liquidación-factura procede únicamente tratándose de ventas o servicios que se realicen por cuenta de terceros, en la medida que la operación que efectúe el mandatario por encargo de su mandante (la operación subyacente) se encuentre gravada con IVA, no siendo procedente emitir liquidaciones-factura con montos negativos para restar el valor de bienes usados recibidos en parte de pago.

Finalmente, la adquisición de los equipos usados entregados como parte de pago debe respaldarse separadamente mediante la emisión, por cuenta de su mandante, de una factura de compra electrónica sin IVA, lo que permite reflejar las devoluciones o descuentos al mandante dentro del marco legal, sin alterar la liquidación de ventas con valores negativos.

ORD. N° 709, DE 10.04.2025

Conceptos clave: IVA, sociedad de profesionales, prestación de servicios en dependencias del cliente.

Una sociedad de profesionales suscribió un contrato de prestación de servicios profesionales de auditoría interna, aseguramiento y consultoría de carácter técnico con un cliente del rubro de la minería.

La mayoría del servicio se presta en las dependencias del peticionario, sin embargo, para ciertas materias se requiere que algunos empleados realicen sus labores en oficinas del cliente.

Como consecuencia de lo anterior, el contribuyente solicita confirmar:

1. Un mismo servicio puede estar o no exento de IVA, por aplicación del N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVA, dependiendo de la entidad que lo preste.
2. La presencia física de los empleados en las oficinas del cliente no obsta a la aplicación de la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVA, dado que ello no configura, por sí solo, un suministro o provisión de personal.
3. Si una sociedad inscrita en el registro de sociedades de profesionales presta un servicio que no califica como profesional, dicho servicio estará gravado y afecto a IVA.

Respecto a la pregunta N° 1, el SII indica que efectivamente es posible que un mismo servicio se encuentre afecto o exento de IVA, dependiendo de si la sociedad cumple o no los requisitos para calificar como sociedad de profesionales.

Sobre la pregunta N° 2, señala que, entre los requisitos para que una sociedad califique como de profesionales para los fines tributarios, se exige que sus prestaciones consistan exclusivamente en servicios o asesorías profesionales y no realicen actividades clasificadas en el artículo 20 de la LIR. Por su parte, el artículo 20 N° 3 de la LIR incluye las actividades realizadas por “agencias de negocio”, las cuales, dentro de los servicios que habitualmente prestan, se pueden mencionar los servicios de dotación, suministro o proporción de personal, entre otros.

Al respecto, el SII indicó que, solo para efectos tributarios y determinar la existencia de un servicio de este tipo, es necesario que el cliente tenga control sobre los servicios que presta el personal, pudiendo, entre otras materias, dar órdenes directas sobre la forma y los métodos de trabajo, supervisar o establecer las condiciones en que se realiza la prestación, más allá de las directrices meramente administrativas que implican trabajar en las oficinas de un tercero.

En consecuencia, en la medida que los clientes no tomen decisiones en cuanto a la ejecución de los servicios prestados en sus dependencias, no correspondería a una dotación, suministro o proporción de personal, independientemente que para ciertas materias algunos empleados realicen sus labores en oficinas del cliente (no de forma permanente o habitual, sino sólo cuando les es requerido), por lo que puede ser prestado por una sociedad de profesionales, exento de IVA, en caso de cumplirse los requisitos establecidos al efecto.

Por último, en la relación con la pregunta N° 3, el SII concluye que el criterio contenido en el Oficio N° 2838 de 2023 se encuentra vigente, en cuanto a que una sociedad que preste servicios de dotación, suministro o proporción de personal, propios de una agencia de negocios, no podría en ningún caso tributar como sociedad de profesionales.

ORD. N° 769, DE 17.04.2025

Conceptos clave: IVA, documentos tributarios en el traslado de bienes, guías de despacho.

Una empresa dedicada a la distribución y transporte por carretera de mercaderías y cargas ajenas realiza las siguientes consultas al SII sobre los documentos tributarios que deben emitirse para el traslado de bienes:

1. Forma en que se debe documentar el traslado de bienes cuya venta no está afectada a IVA para fines tributarios.
2. Forma en que se debe documentar el traslado de bienes cuya venta se encuentra gravada con IVA, considerando especialmente que estos demoren más de un día.
3. Forma en que debe ser emitida la guía de despacho en caso de producirse un cambio de camión y/o conductor durante el traslado de la mercadería.
4. Sobre quién pesa la responsabilidad de emitir las correspondientes guías de despacho.
5. Si la exhibición de las guías de despacho asociadas a los traslados puede ser realizada de forma electrónica.
6. La sanción por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la Res. Ex. N° 36 de 2024.

En primer lugar, el SII indica que se distinguen dos oportunidades para la emisión de guías de despacho:

- a. Con ocasión de una venta, cuando el vendedor posterga la emisión de la factura;
- b. Para amparar meros traslados de bienes que no importen una venta, efectuados en vehículos destinados al transporte de carga, sea que los bienes estén siendo movilizados por su dueño o por un tercero.

Luego, respecto a la pregunta N° 1, señala que no se debe emitir guía de despacho para documentar el traslado de bienes de personas que no son sujetos de IVA por operaciones no gravadas con el impuesto, pudiendo ser trasladados con documentación interna de la empresa de transporte.

Sobre la pregunta N° 2, indica que en caso de haberse postergado la emisión de la correspondiente factura conforme con el artículo 55 de la LIVA, debe documentarse mediante una guía de despacho, cuya fecha de emisión, debe coincidir con la del inicio del traslado de los bienes, sin perjuicio del plazo prudencial que transcurra desde el envío o retiro de dichas especies hasta su destino, plazo que debe ser considerado por el SII al requerir la mencionada guía, tal como establece el artículo 70 del Reg. de la LIVA.

En cuanto a la pregunta N° 3, el SII señala que debe utilizarse la misma guía en la eventualidad que la carga sea cambiada de vehículo y/o conductor. Para lo que no será necesario hacer ningún registro en ella sobre la placa patente del nuevo vehículo ni de la identificación del conductor.

Respecto a la pregunta N° 4, indica que la responsabilidad por la emisión o envío al SII de las correspondientes guías de despacho pesa sobre el vendedor o prestador de servicios dueño de la mercadería, no correspondiendo que una empresa que no es dueña de las mercaderías emita una guía de despacho propia para el traslado de dichos bienes.

Sobre la pregunta N° 5, establece que las guías de despacho pueden ser mostradas tanto en formato electrónico, previamente autorizadas por el SII, como en formato impreso.

Por último, en cuanto a la pregunta N° 6, indica que se debe sancionar conforme al N° 10 del artículo 97 del CT, infracción que pesa sobre el vendedor o prestador de servicios, quien es el obligado a emitir la guía de despacho. Sin perjuicio de lo anterior, corresponde que, en el acto, se denuncie al conductor del vehículo de transporte de carga, con la infracción contemplada en el N° 17 del artículo 97 del CT. Lo anterior, conforme al procedimiento de actuación instruido en el N° 6 de la Circular N° 64 de 2001. Cabe destacar que estas sanciones también son aplicables en caso de incumplimiento de lo señalado en las preguntas N° 2 y N° 4.

ORD. N° 957, DE 15.05.2025

Conceptos clave: Inaplicabilidad de la exención de IVA del Art. o 12, letra D, de la LIVS en venta de concentrado de cobre para exportación entre empresas chilenas.

Una empresa minera domiciliada en Chile proyecta vender concentrado de cobre situado en el país a otra sociedad chilena, con el propósito de que esta última lo exporte posteriormente.

Se indica que la única retribución para la empresa exportadora consistirá en un monto fijo por cada lote exportado, señalando que en reventa no se aplicará un margen comercial.

Sobre esa base, el contribuyente consulta si la venta del concentrado entre ambas empresas nacionales se encontraría exenta de IVA, aplicando por analogía la exención de la letra D del Art. 12 de la LIVS, al estimar que se trataría de una “exportación indirecta”.

Al respecto, el SII informa que la operación descrita configura una venta interna gravada con IVA, toda vez que cumple con los requisitos de objeto —transferencia onerosa de bienes corporales muebles— y territorialidad establecidos en los Art. 2 N° 2 y N° 4 de la LIVS.

La exención prevista en la letra D del Art. 12 de la LIVS beneficia únicamente a las especies exportadas en virtud de una venta realizada al exterior, entendiendo por exportación la salida legal de mercancías fuera del territorio nacional para su uso o consumo en el exterior, según la definición del Art. 2 N° 4 de la ORD. de Aduanas. Por

tanto, para gozar de dicha exención es necesario que se trate efectivamente de una venta que constituya una exportación en los términos legales.

En consecuencia, la venta de concentrado de cobre entre las dos empresas domiciliadas en Chile no corresponde a una exportación, sino a una venta local, resultando inaplicable al caso en consulta la exención de IVA establecida en el Art. 12 letra D de la LIVA.

SELECCIÓN DE OFICIOS RELEVANTES DE OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS

ORD. Nº 6, DE 16.01.2025

Conceptos clave: Reorganización societaria, Transferencia de activos, NGA, Pérdidas tributarias proyectadas.

Una sociedad matriz con domicilio en Canadá y presencia en Sudamérica a través de diversas subsidiarias plantea una reorganización a nivel global con el objetivo de optimizar la gestión del grupo, disminuir gastos, simplificar los procedimientos internos y facilitar el movimiento de capital. A su vez se menciona la intención de mejorar la gestión de riesgos políticos y monetarios vinculados a sus inversiones en Argentina.

Como parte de esta reorganización, el contribuyente menciona que durante 2023 se ejecutaron dos fusiones sucesivas en Chile, que concentraron la propiedad de las sociedades argentinas en una entidad operativa nacional.

En el marco de esta estrategia, la matriz proyecta adquirir directamente la propiedad de las sociedades argentinas del grupo, actualmente controladas por una sociedad operativa chilena, con el objetivo de reducir el riesgo del negocio chileno y gestionar de forma más eficaz sus inversiones. Se menciona que lo anterior le permitiría al grupo simplificar su estructura corporativa, mejorar sus procesos internos, aislar los riesgos políticos y económicos de Argentina, utilizar de forma más eficiente su capital, separar los resultados del negocio de ambos países, facilitar el cumplimiento normativo, entre otras.

Posteriormente, se proyecta la venta de las acciones de dichas sociedades a la matriz canadiense a valor de mercado, seguida de la distribución de los dividendos correspondientes hasta la matriz. Según la propia proyección del contribuyente, dicha operación generaría una pérdida tributaria en Chile, producto de la disminución del valor de las inversiones argentinas.

El SII advierte que, si bien el contribuyente fundamenta la operación en objetivos corporativos y económicos, se deben analizar los actos para determinar que en su conjunto se cumplan dichos objetivos y que estos obedezcan a razones económicas y jurídicas distintas a las meramente tributarias.

El SII menciona que, si bien el contribuyente entregó antecedentes para sustentar las operaciones, dichos antecedentes no permitirían razonablemente concluir que tales efectos sean coherentes, por lo que la secuencia de actos revela un patrón que podría ser objeto de escrutinio bajo la NGA.

En particular, la localización previa de los activos en la sociedad operativa —la principal generadora de rentas en Chile— antes de su enajenación, y la consecuente generación de pérdidas que afectarían su base imponible, constituye un elemento relevante a considerar en la determinación del carácter económico o meramente tributario de la reorganización.

En virtud de lo expuesto, el SII advierte un riesgo y potencial efecto elusivo que, ante un eventual proceso de fiscalización, podría ser cuestionado conforme a los artículos

4° bis y siguientes del CT. Lo anterior, especialmente considerando que los beneficios económicos invocados por el contribuyente no guardan proporción con la pérdida tributaria proyectada, la cual afectaría de manera sostenida la base imponible del IDPC de la sociedad operativa chilena.

En este contexto, el SII concluye que los actos consultados, analizados juntamente con las fusiones ya ejecutadas, configuran una estructura potencialmente elusiva en los términos de la NGA.

ORD. N° 149, DE 23.01.2025

Conceptos clave: Cesión de opción de compra, NGA, Leasing.

Un contribuyente le consulta al SII si la cesión de una opción de compra derivada de un contrato de leasing, en los términos planteados, podría ser constitutiva de elusión.

El contribuyente expone dos escenarios. En el primero, la empresa “A” ejerce la opción de compra de una camioneta y la enajena al mes siguiente, a valor de mercado, configurándose el hecho gravado con IVA conforme a la LIVS. En el segundo escenario, “A” decide no ejercer la opción de compra, cediendo dicho derecho a un tercero, quien lo ejerce directamente ante la empresa de leasing. El precio de la cesión sería superior al de la última cuota del contrato, pero inferior al valor de mercado del vehículo. El consultante sostiene que, al tratarse de la venta de un derecho, la cesión no se encontraría afecta a IVA, y que tampoco procedería la tasación por parte del SII. Reconoce, sin embargo, que no existe una justificación comercial para optar por la cesión en lugar de ejercer la opción y vender el vehículo.

El SII expresa que la cesión del derecho a ejercer una opción de compra en un contrato de leasing no se encuentra afecta a IVA, por tratarse de un bien incorporeal que no configura el hecho gravado definido en el artículo 2° N° 1 de la LIVS. No obstante, advierte que dicha cesión debe efectuarse a valor de mercado, al igual que la eventual enajenación del vehículo, lo que podrá ser verificado en sede de fiscalización.

En este contexto, si el SII analiza la operación bajo la NGA, constata la ausencia de resultados económicos o jurídicos relevantes distintos de los efectos tributarios, toda vez que el propio consultante reconoce no encontrar una justificación de negocio para la cesión del derecho. El contrato de leasing se encontraría en su fase final, y la operación descrita tendría como único efecto relevante evitar la configuración del hecho gravado con IVA.

Desde el punto de vista impositivo, se observa que la estructura consultada permite que el tercero adquiera el vehículo sin que se configure el hecho gravado con IVA, a diferencia del primer escenario, en que la empresa “A” ejerce la opción y luego enajena el bien. El hecho gravado eludido sería la transferencia del vehículo —o del título jurídico que permite adquirirlo— entre “A” y el tercero, operación que normalmente estaría afecta a IVA conforme a la LIVS.

El Servicio concluye que, en atención a los antecedentes expuestos y en ausencia de efectos económicos o jurídicos distintos a los tributarios, la cesión del derecho de opción

de compra seguida de su ejercicio por parte del tercero podría ser calificada como una operación potencialmente elusiva, en los términos de los artículos 4° bis y siguientes del CT. En todo caso, corresponderá a la instancia de fiscalización verificar si concurren elementos que justifiquen la operación, tales como la relación entre las partes, el estado de ejecución del contrato, el tiempo entre la cesión y el ejercicio de la opción, el precio pactado y su comparación con el valor de mercado del vehículo, entre otros.

ORD. N° 382, DE 14.02.2025

Conceptos clave: NGA, artículo 64 CT, aporte de inmueble, división, permuta.

Un contribuyente consulta por la aplicación de la NGA o alguna norma especial antielusión, en particular, el artículo 64 del CT a la operación que describe.

Indica que cinco hermanos, cada uno dueño del 20% de dos sociedades (Agrícola SpA e Inversiones SpA), buscan reorganizar sus negocios mediante: (i) aporte de inmueble desde Inversiones SpA a Agrícola SpA; (ii) disminución de capital y retiro de accionistas en Agrícola SpA; (iii) división de Inversiones SpA en cinco sociedades espejo; (iv) permuta de acciones entre los hermanos para que cada uno quede con el 100% de una sociedad.

Respecto del aporte de inmuebles a título de capital, el SII señala que, en principio, no sería aplicable la facultad de tasación del artículo 64 del CT si se cumplen los requisitos copulativos del inciso décimo y undécimo: mantener el costo tributario de los activos, no generar flujos efectivos de dinero, que la reorganización debe obedecer a una legítima razón de negocios, como optimizar la administración, separar líneas de negocio o evitar conflictos sucesorios. El SII enfatiza en este último requisito, indicando que los resultados o finalidades que se obtengan mediante el establecimiento de una sociedad como holding, separación de la participación accionaria por cada socio y la separación del negocio agrícola de las inversiones financieras, podrían calificar, en principio, como una legítima razón de negocios, la cual deberá ser, en todo caso, verificada en la correspondiente instancia de fiscalización.

Sobre la disminución de capital, el SII señala que aplican los artículos 17 N° 7 y 14 de la LIR.

Por otra parte, reitera que en la división no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes que constituya una enajenación, sino que una especificación de derechos preexistentes, los cuales quedan radicados en una entidad jurídica independiente. Consecuentemente con lo anterior, no se aplicará la facultad de tasación respecto de divisiones nacionales, siempre que se mantenga el costo tributario de los activos en la o las sociedades que nacen con ocasión de la división.

En cuanto a la permuta de acciones, el SII señala que la existencia de mayor o menor valor en una permuta depende de la comparación entre el costo tributario de los bienes enajenados y el valor asignado por las partes. Si la operación constituye una mera sustitución entre acciones de igual valor (como ocurre en el caso de sociedades espejo nacidas

de una división), el valor de mercado se equipara al costo tributario, y no se genera efecto patrimonial relevante. En tal escenario, la permuta sería neutra desde el punto de vista tributario, y no procedería la facultad de tasación del artículo 64 del CT. No obstante, dicha neutralidad deberá verificarse en la instancia de fiscalización, correspondiendo al contribuyente probar las circunstancias descritas.

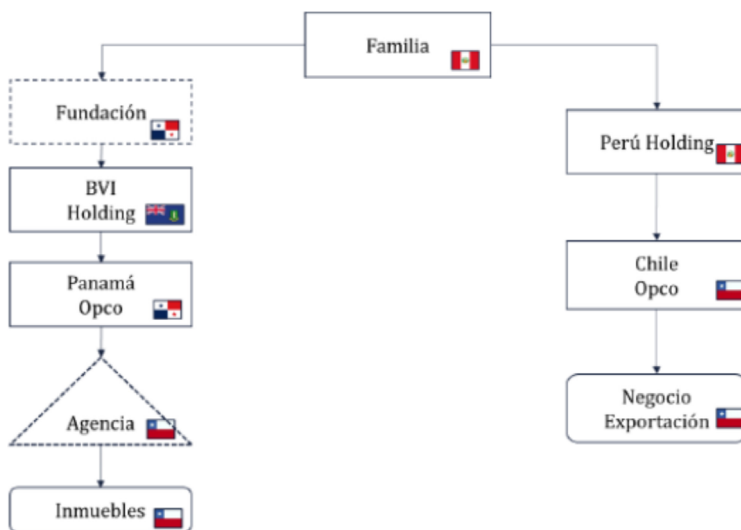
Sobre la aplicación de la NGA a la operación, el SII concluye que, en principio, no se observa abuso de formas jurídicas ni simulación, y que los actos descritos guardan coherencia con los objetivos declarados. No obstante, advierte que esta conclusión podría variar en una instancia de fiscalización si se verifican circunstancias no informadas en la consulta.

ORD. N° 507, DE 13.03.2025

Conceptos clave: NGA, artículo 10 LIR, artículo 64 CT, reorganización internacional, fusión, agencia.

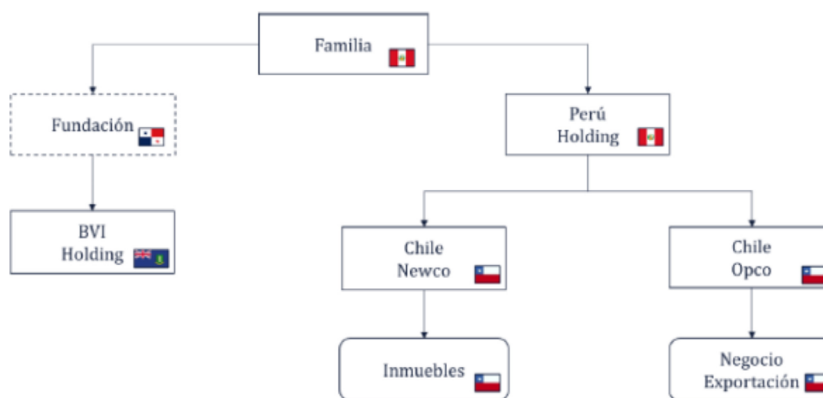
Un grupo empresarial controlado por una familia peruana consulta si una reorganización que implica eliminar una agencia en Chile y radicar sus activos en entidades chilenas podría configurar una conducta elusiva conforme a la NGA o alguna norma antielusión específica.

La estructura corporativa del grupo, antes de la reorganización, es la siguiente:



La reorganización contempla: (i) constitución de una nueva sociedad en Chile por Perú Holding; (ii) venta de acciones de PanamaCo por BVI Holding a Perú Holding; (iii) cambio de domicilio de PanamaCo desde Panamá a BVI; (iv) fusión por absorción entre Chile Newco y PanamaCo, con la consiguiente disolución de esta última y de su agencia en Chile.

Posteriormente, la estructura corporativa sería la siguiente:



Sobre el cambio de domicilio de PanamaCo, el SII advierte que, si dicha modificación implicara una transferencia o enajenación de acciones a otra entidad, podría gatillarse la tributación prevista en el artículo 10 de la LIR en relación con el artículo 58 N° 3 del mismo cuerpo legal.

Sin embargo, señala que, dado que no existe en el ordenamiento jurídico tributario chileno una norma que extinga la personalidad jurídica de una sociedad extranjera por el solo hecho de modificar su domicilio, y siempre que conforme a la legislación extranjera dicha modificación no implique una enajenación (por mantenerse la misma personalidad jurídica), no se configuraría el hecho gravado y, por tanto, no se aplicaría el impuesto adicional.

En relación con la fusión, el SII señala que no se aplicará la facultad de tasación del artículo 64 del CT si se mantiene el costo tributario de los activos en la sociedad absorbente y la operación se ajusta al concepto de fusión del artículo 99 de la Ley N° 18.046, considerando que es una fusión internacional.

En cuanto a la aplicación de la NGA, el SII concluye que, en principio, no se configura abuso de formas jurídicas ni simulación, ya que los actos descritos guardan coherencia con los objetivos declarados: eliminar la agencia, radicar los activos en una sociedad chilena y consolidar la propiedad bajo Perú Holding. No obstante, advierte que esta conclusión podría variar en una instancia de fiscalización si se verifica que la reorganización tuvo como único o principal efecto el aprovechamiento del crédito por IDPC contra el impuesto adicional, conforme al artículo 63 LIR.

ORD. N° 1213, DE 26.06.2025

Conceptos clave: NGA, pérdida de capital, liquidación, venta de acciones, economía de opción.

Un grupo empresarial consulta si las operaciones que contempla para enfrentar la situación financiera de una filial argentina (CCC) podrían configurar una hipótesis de abuso o simulación conforme a la NGA.

La estructura del grupo es la siguiente: AAA (sociedad chilena) es dueña del 100% de una sociedad chilena, la cual posee el 99,99% de CCC, constituida en Argentina. CCC ha recibido aportes de capital y préstamos de BBB, pero se encuentra en situación financiera crítica. El grupo evalúa dos alternativas: (i) disolución voluntaria de CCC conforme a la legislación argentina; (ii) venta de la totalidad de sus acciones.

Para evitar una disolución anticipada por pérdida de capital, BBB considera realizar un aumento de capital en CCC mediante el aporte de cuentas por cobrar, con el fin de permitir un cierre ordenado o una eventual venta.

El consultante solicita confirmar que estas operaciones no configuran elusión, que constituyen un ejercicio legítimo de la economía de opción, y que los efectos tributarios se ajustan a la normativa vigente.

El SII, en su análisis, señala que, si bien el ejercicio de la economía de opción es legítimo, debe estar respaldado por efectos económicos o jurídicos relevantes. En este caso, advierte que no se aportan antecedentes suficientes sobre la operatividad de CCC, compromisos contractuales, negociaciones de venta o condiciones del negocio que permitan justificar la relevancia de los efectos no tributarios.

Asimismo, observa que las operaciones podrían tener como efecto aumentar el costo de la inversión en el extranjero antes de su venta o liquidación, lo que podría erosionar la base imponible en Chile. También podrían permitir reconocer como pérdida una cuenta por cobrar sin cumplir los requisitos del artículo 31 N° 4 de la LIR.

Desde el punto de vista normativo, el SII confirma que:

(i) la liquidación de CCC no generaría renta si los bienes adjudicados no exceden el capital aportado, y podría generar una pérdida deducible si su valor es inferior; (ii) en caso de venta de acciones, BBB deberá tributar por el mayor valor o deducir la pérdida conforme al artículo 31 de la LIR.

Finalmente, concluye que, en principio, las operaciones descritas no responden a razones económicas o jurídicas suficientes frente a los efectos tributarios observados, por lo que podrían ser objeto de aplicación de la NGA.

ORD. N° 1611, DE 14.08.2025

Conceptos clave: Software, Regalías, Convenio Chile-EE.UU., IVA.

Una sociedad constituida en Chile, contribuyente de IDPC y de IVA, consulta al SII respecto de la tributación aplicable a los pagos efectuados a una entidad residente en EE.UU. por la adquisición de licencias de uso de software estándar, en virtud de un acuerdo de reventa.

Las licencias se destinan exclusivamente a su comercialización en Chile, sin que se otorgue a la sociedad chilena la propiedad del software ni facultades para modificarlo, reproducirlo, transformarlo o alertarlo de forma alguna. El contribuyente solicita confirmar que dichos pagos califican como beneficios empresariales conforme al Convenio y por lo tanto se encuentran exentos del pago de IA.

El Servicio informa que el Convenio entre Chile y EE.UU. será aplicable en la medida que el proveedor acredite su calidad de “residente” conforme al artículo 4 del Convenio, y cumpla con los requisitos de “limitación de beneficios” establecidos en su artículo 24. De cumplirse dichas condiciones, los pagos efectuados por la sociedad chilena se consideran, por regla general, beneficios empresariales conforme al artículo 7, salvo que califiquen como otro tipo de renta especialmente tratada, como las regalías del artículo 12.

El análisis se centra en determinar si los pagos califican como regalías, conforme al párrafo 3 del artículo 12, que incluye pagos por el uso o derecho de uso de derechos de autor sobre obras protegidas, entre ellas los programas de computación. Dado que los términos “derechos de autor” y “propiedad intangible similar” no están definidos en el Convenio, se aplica el artículo 3 párrafo 2, que remite a la legislación interna chilena, en particular la Ley N° 17.336.

El SII señala que, conforme a dicha normativa, un contrato que otorga el derecho de comercializar software protegido por derechos de autor constituye una licencia de distribución, y por tanto, un pago por regalía. Sin embargo, el análisis debe considerar lo dispuesto en el Protocolo del Convenio, que remite expresamente a los Comentarios del Modelo OCDE 2008, en particular el párrafo 14.4, para determinar si los pagos por software deben tratarse como regalías.

El Servicio destaca que, si bien los Comentarios OCDE contienen un marco interpretativo y no son vinculantes, la remisión expresa contenida en el Protocolo refleja la intención de las partes de excluir ciertos pagos por distribución de software del concepto de regalía. En particular, cuando el distribuidor no adquiere derechos de reproducción ni modificación, sino únicamente derechos para la reventa, los pagos deben tratarse como beneficios empresariales conforme al artículo 7 del Convenio, tributables exclusivamente en el Estado de residencia del proveedor (EE.UU.), salvo que exista un EP en Chile conforme al artículo 5.

Desde la perspectiva del IVA, el SII concluye que no resulta aplicable la exención del N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

En consecuencia, los pagos efectuados por la sociedad chilena quedan afectos a IVA conforme al N° 3 de la letra n) del artículo 8 de la LIVS.

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”.