

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO

UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES

I. Artículos de Doctrina

II. Notas de Actualidad

III. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

Anuario de Derecho Tributario

N° 12, Noviembre 2020

Anuario de Derecho Tributario

Nº 12, Noviembre 2020

DIRECTOR

Arturo Selman Nahum

COMITÉ EDITORIAL

Francisco Ossandón Cerda

María Paz Plaza Vallejos

Ignacio Pinochet Raviola

Mónica Aguilar Valderrama

COMITÉ CIENTÍFICO

Cristián Meneses Valenzuela

Sergio Illanes Laso

Liselott Kana

Rodrigo Ugalde Prieto

Vicente Furnaro Lobos

Hugo Hurtado Araneda

Ximena Niño Roa

Javier Alarcón Rojas

ASISTENTES EDITORIALES

Javier Melo La Rivera

Ignacio Leiva Olmedo

Catalina Rojas Robles

Álvaro Oyarce Mayne

Agustín Díaz Vicente

Felipe Pérez Ulloa

Diego Farran Salgado

Fernanda Yoma Schrader

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO
N° 12, NOVIEMBRE 2020

Derechos Reservados

Diseño e impresión
versión productora gráfica SpA

Índice

- 9 **Nota del Director.** *Por Arturo Selman Nahum*
- 11 **Siglas y Abreviaturas**
- I. ARTÍCULOS DE DOCTRINA**
- 17 La prescripción tributaria como manifestación de la garantía a ser juzgado dentro de un plazo razonable. *Por Camila Rebeca Munizaga Prunés*
- 46 El catálogo de esquemas tributarios. Un análisis comparado entre los catálogos publicados en Chile y el Reino Unido. *Por Pablo Bravo Burnier*
- 76 Modificaciones del artículo 8 bis del Código Tributario a partir de la Modernización Tributaria de la Ley N° 21.210: ¿Una nueva relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos? *Por Patricio Casas Fariás*
- 94 Recuperación del IVA en las liquidaciones concursales. *Por Abel Bernabé Hidalgo Vega*
- 115 Aplicación de los Convenios de Doble Tributación respecto de rentas obtenidas por o a través de entidades fiscalmente transparentes: interrogantes y reflexiones respecto del Oficio 282 de 2020. *Por Gonzalo Suffiotti Cisternas*
- 132 Recintos remotos de Zona Franca. *Por Christian García C.*
- II. NOTAS DE ACTUALIDAD**
- 151 Medidas tributarias incorporadas por la Ley 21.256 de 2020 a raíz del COVID-19: reactivación de la economía y recaudación fiscal
- 155 Instrumento Multilateral BEPS (MLI)

III. JURISPRUDENCIA JUDICIAL Y ADMINISTRATIVA

- 161 Jurisprudencia Judicial
- 176 Jurisprudencia Administrativa
- 197 **Normas de Publicación**

Nota del Director

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

Durante los últimos años nuestro país ha sufrido una serie de modificaciones impositivas. Por un lado, la Ley N°20.780 del año 2014, y su posterior ley de “simplificación”, Ley N°20.899 de 2016, contemplaron una serie de medidas como por ejemplo la incorporación de los sistemas parcialmente integrado y renta atribuida, o la adecuación de ciertas normas a los estándares de la OCDE, sobre todo en materia de tributación internacional.

Sin embargo, los cambios tributarios no han cesado desde entonces. En febrero de 2020 se publicó la Ley N°21.210, conocida como Ley de Modernización Tributaria, la cual introdujo una serie de modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Código Tributario, entre otros cuerpos legales. La referida modificación legal introduce importantes cambios, algunos de los cuales son analizados en los artículos de doctrina que forman parte de la presente edición.

De esta manera, 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 la prescripción tributaria en tanto manifestación de la garantía a ser juzgado dentro de un plazo razonable, efectuándose un análisis a propósito de la convergencia de dicha garantía de acuerdo a su regulación en el ordenamiento jurídico interno y a lo dispuesto en los tratados internacionales suscritos por Chile. El segundo artículo realiza un interesante paralelo entre los catálogos de esquemas tributarios publicados en Chile versus el Reino Unido. En el tercer artículo se realiza un análisis sobre las modificaciones a los derechos de los contribuyentes en el artículo 8 bis del Código Tributario, a partir de Ley de Modernización Tributaria. El cuarto artículo trata el poco explorado tema en la doctrina de la recuperación de IVA en los procesos de liquidaciones concursales. El quinto artículo, comprende un análisis de los Convenios de Doble Tributación respecto de rentas obtenidas por o a través de entidades fiscalmente transparentes, a partir del Oficio 282 de 2020 del SII. El sexto y último artículo de esta edición, corresponde a un estudio sobre la franquicia de recintos remotos de Zona Franca.

La segunda sección del Anuario trata temas de actualidad tributaria, teniendo en especial relevancia las medidas tributarias incorporadas por la Ley N°21.256 de 2020, a raíz del COVID-19.

Por último, la tercera sección del presente volumen contiene un análisis de la jurisprudencia judicial y administrativa más relevante considerando el período que abarca los años 2019 y 2020. El apartado de jurisprudencia judicial contiene sentencias de la Excma. Corte Suprema, Tribunal Constitucional, Cortes de Apelaciones y Tribunales Tributarios y Aduaneros. El apartado de jurisprudencia administrativa contiene oficios del Servicio de Impuestos Internos principalmente referidos a la Ley sobre Impuesto a la Renta y la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, entre otros.

Hace ya algunos años que el Anuario recibe un número importante de artículos de doctrina de parte de profesionales y académicos del ámbito tributario, lo cual nos genera una profunda satisfacción, ya que ello significa que existe un reconocimiento en el medio respecto del prestigio de nuestra publicación y estamos agradecidos que nos consideren como un medio para difundir sus investigaciones académicas. Lo anterior, por su parte, supone también una mayor carga de trabajo, tanto en la edición del Anuario, revisión previa del cumplimiento de normas de publicación, coordinación de arbitrajes ciegos, entre otros, pero ello es una carga que asumimos con gusto.

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. Muchas veces los tiempos que disponen los árbitros no son los mejores, pero siempre tienen la mejor de las disposiciones para efectuar una revisión rigurosa de los artículos sometidos a arbitraje. Finalmente, reiterar que aun cuando el Anuario cuenta con un Comité Científico de primer nivel, en algunas ocasiones por diversos motivos, resulta necesario recurrir a otros destacados profesionales y/o académicos para el arbitraje de los artículos, por lo mismo, desde el año pasado, se incorpora su nombre en la nómina del Comité Científico de la edición correspondiente a la revisión del artículo en que participaron.

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

ARTURO SELMAN NAHUM
Director

Siglas y Abreviaturas

Art. Artículo.

Arts. Artículos.

AC. Año Comercial.

AT. Año Tributario.

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

BC. Banco Central de Chile.

CC. Código Civil Chileno.

C de Com. Código de Comercio.

CADH. Convención Americana sobre Derechos Humanos.

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

CFC Rules. Controlled foreign corporation rules.

CGR. Contraloría General de la República.

COT. Código Orgánico de Tribunales.

CP. Código Penal.

CPC. Código de Procedimiento Civil.

CPR. Constitución Política de la República.

CPT. Capital Propio Tributario.

CRS. Estándar común de reporte.

CS. Corte Suprema.

CT. Código Tributario de Chile.

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

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.

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

EMN. Empresas Multinacionales.
EP. Establecimiento Permanente.
Excma. Excelentísima.
FATCA. Ley estadounidense de cumplimiento fiscal de cuentas en el extranjero.
FUNT. Fondo de Utilidades No Tributables.
FUT. Fondo de Utilidades Tributables.
GR. Procedimiento General de Reclamación.
GS. Procedimiento de Aplicación de Sanciones.
IGC. Impuesto Global Complementario.
IA. Impuesto Adicional.
Iltma (a veces I). Ilustrísima.
Iltmas. Ilustrísimas.
IDPC. Impuesto de Primera Categoría.
INA. Recurso de inaplicabilidad.
Inc. Inciso.
INR. Ingreso no constitutivo de renta.
IRS. Internal Revenue Service, equivalente al Servicio de Impuestos Internos.
IPC. Índice de Precio al Consumidor.
ITE. Impuesto de Timbres y Estampillas
IUSC. Impuesto Único de Segunda Categoría.
IVA. Impuesto al Valor Agregado (D. L. 825).
Ley del IVA. D.L. 825
LIR. Ley de Impuesto a la Renta (D.L. 824).
LMV. Ley de Mercado de Valores.
Ltda. Limitada o de Responsabilidad Limitada.
LUF. Ley Única de Fondos.
Modelo OCDE. Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
N°. Número.
N°s. Números
NCG. Norma de Carácter General.
NGA. Norma General Antielusión.
OCDE/ OECD. Organización para la Colaboración y el Desarrollo Económico.
OMS. Organización Mundial de la Salud.
ORD. Ordenanza.
Pag. (a veces p). Página.
Pags. (a veces p ó pp.). Páginas.
PPM. Pago Provisional Mensual.
PPMO. Pago Provisional Mensual Obligatorio.
PPUA. Pago provisional por utilidades absorbidas.
LUF. Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.

RAP. Registro de Rentas Atribuidas Propias.
RAI. Registro de Rentas Afectas a Impuestos.
RAF. Revisión de la Actuación Fiscalizadora.
RAV. Reposición Administrativa Voluntaria.
Real Academia. Real Academia de la Lengua Española.
Reg. Reglamento.
Res. Ex. Resolución Exenta.
REX. Registro de rentas exentas o ingresos no renta.
RIT. Rol Interno del Tribunal.
RLI. Renta Líquida Imponible.
RUT. Rol Único Tributario.
S.A. Sociedad Anónima.
Ley de S.A. Ley N°18.046 sobre Sociedades Anónimas.
SAC. Registro de Saldo Acumulado de Créditos.
SII o Servicio. Servicio de Impuestos Internos.
Sec. Sección.
SNA. Servicio Nacional de Aduanas.
SpA. Sociedad por Acciones.
SRL. Sociedad de Responsabilidad Limitada.
SVS. Superintendencia de Valores y Seguros.
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

LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA COMO MANIFESTACIÓN DE LA GARANTÍA A SER JUZGADO DENTRO DE UN PLAZO RAZONABLE

CAMILA REBECA MUNIZAGA PRUNÉS¹

RESUMEN

La estabilidad de las empresas es fundamental para el crecimiento y atracción de capitales inversores, para lo cual requieren de una resolución eficaz y expedita de los reclamos tributarios que interpongan. Sin embargo, el derecho a ser juzgado en un tiempo razonable se ha visto sistemáticamente vulnerado mediante la dictación de sentencias definitivas en plazos que exceden a los establecidos para la prescripción. El presente artículo analizará la convergencia actual entre la mentada garantía consagrada en los tratados internacionales suscritos por Chile y el ordenamiento interno, con el objeto de clarificar los criterios de limitación temporal que tiene el Fisco para liquidar un impuesto, mediante la revisión de doctrina, jurisprudencia y los nuevos desafíos de la prescripción que contiene la Ley N°21.210.

PALABRAS CLAVES: Prescripción extintiva, Plazo razonable, CADH, Neoconstitucionalismo Suspensión.

INTRODUCCIÓN

Durante la última década se ha puesto en boga la importancia de consagrar en las legislaciones internas de cada Estado el respeto por los derechos humanos estatuidos a nivel internacional por diversos tratados, convenios y pactos suscritos y ratificados por ellos.

Dicha preminencia supraconstitucional de los tratados internacionales ha tenido como consecuencia una nueva forma de interpretación de las normas internas a nivel global y nacional, la cual, ha pasado de una hermenéutica positivista y legalista a una con mirada más constitucional y extensiva.

¹ Abogada, Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Adolfo Ibáñez. Diplomado en Tributación y en Planificación Tributaria, Universidad de Chile. Desde 2018 colabora activamente con el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

Por la historia orgánica y normativa del derecho tributario chileno, se han producido dilaciones excesivas en las tramitaciones de los reclamos judiciales interpuestos por los contribuyentes, generando causas de duración que exceden los 18 años contando la etapa administrativa previa². Resulta entonces, de crucial relevancia, identificar la vulneración que existe del derecho a un debido proceso cuando se permiten estas situaciones sin tomar medidas que modifiquen la norma interna para detener su conculcación sistemática, debiendo echar mano de los principios constitucionales e internacionales reconocidos por nuestro sistema jurídico, para otorgar aplicación operativa al caso concreto de la prescripción tributaria, aun cuando ella se encuentre legalmente suspendida a causa del reclamo judicial que da vida al litigio que continúa vigente durante muchos años.

Bajo esta tesitura, es de interés para nuestra doctrina y jurisprudencia tributaria, ahondar en esta problemática recurrente en los reclamos tributarios, caracterizados por una larga tramitación y demora en la aplicación de justicia, sumado a la compleja naturaleza de los asuntos sometidos a los TTA y al tiempo posterior de tramitación de los recursos en instancias superiores.

I ASPECTOS GENERALES

El CC. de Andrés Bello siguió el modelo del *Code Civil* francés, por lo que trata en el art. 2.492, los dos tipos de prescripción de manera conjunta, definiendo por un lado la prescripción adquisitiva o usucapión y por el otro, la prescripción extintiva o liberatoria.

Siendo esta última clase de prescripción, acorde al art. 1.567 N°10 del CC., un modo de extinguir las obligaciones, el cual opera por el mero transcurso de un determinado lapso, durante el cual se mantiene una actitud pasiva tanto de parte del acreedor como del deudor³. Esta institución, que no ha estado exenta de críticas, descansa sobre la necesidad de estabilizar las situaciones jurídicas de las personas.

Para efectos del derecho tributario, interesa únicamente el segundo tipo de prescripción, es decir, la extintiva o liberatoria, lo cual produce como consecuencia lógica que el CT sólo trate esta última clase de prescripción, entendida como “*un modo de extinguir los derechos y acciones ajenos, por no haberlos ejercitado el acreedor o titular de ellos durante cierto lapso, concurriendo los demás requisitos legales*”⁴.

Los fundamentos de la prescripción en el derecho civil son muy similares a los fundamentos de esta institución en el área del derecho tributario. Como primer acercamiento, cabe señalar que, si bien no ha estado exenta de críticas, habida consideración que la prescripción extintiva pudiese ser usada por deudores deshonestos

² C.S., 8.3.2017, rol n°17.675-16 [en línea] <www.pjud.cl> [consulta: 01 de octubre de 2020].

³ COLECCIÓN DE MANUALES PRÁCTICOS. La Prescripción Tributaria. Santiago, Editorial Libromar, 2019, p. 16.

⁴ ABELIUK MANASEVICH, René. Las Obligaciones, Tomo II. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010. p. 1188.

que se beneficiarían de la prescripción para eludir el pago de sus deudas y dejar, de alguna manera, “impunes” aquellas obligaciones que no cumplieron, no debemos perder de vista que “*la certeza tiene entonces su costo en moneda de injusticia*”⁵, debiendo ponderar certeza y justicia, sacrificando el bien menor.

Es así, que nuestra doctrina y jurisprudencia se encuentran contestes en que los beneficios de la prescripción prevalecen por sobre sus críticas, en atención a los fundamentos de ésta, dentro de los que destacan el otorgamiento de estabilidad en las relaciones jurídicas, puesto que si no existiera la prescripción liberatoria, todo aquel que ha contraído una obligación se verá condenado a conservar en su poder aquellos documentos que le permitan acreditar la extinción de sus obligaciones durante toda su vida, extendiendo dicha obligación *ad infinitum*, ya que sus herederos en atención a la transmisibilidad de los derechos y obligaciones del causante, deberán adoptar idénticos resguardos ante un eventual cobro de la deuda por la parte acreedora, quien por lo demás, no tendrá ningún límite de tiempo para ejercer su acción. Dicha estabilidad se logra otorgando fijeza “*o carácter definitivo e inalterable a determinados hechos o antecedentes, evitando la necesidad de remontarse, ilimitadamente, (o más allá del tiempo que se estime razonable), a la verificación, comprobación o demostración de los mismos*”⁶.

Erigiéndose de esta forma la prescripción como una institución de orden público, “*cuyo fundamento se vincula con consideraciones de utilidad y seguridad jurídica, entre ellas la certeza y consistencia de los derechos*”⁷, razón por la cual la imprescriptibilidad se ha consagrado de manera expresa en nuestro ordenamiento jurídico contraponiéndose a las normas generales de prescripción de las acciones del art. 2536 del CC.

Un segundo fundamento de la prescripción radica en otorgar una seguridad en el orden social y económico, puesto que el legislador no puede amparar o proteger al acreedor negligente que no persigue el cumplimiento de la obligación, presumiendo entonces que, si pasado un tiempo prudencial en el cual no se ha ejercido la acción de cobro, es debido a que el acreedor ha visto satisfecho su crédito o la obligación se ha extinguido por alguno de los medios establecidos por la ley⁸.

⁵ TINI, Guillermo P. y LEÓN TINI, Pedro. Prescripción, justicia y certeza del derecho. [en línea] Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad Católica de Córdoba. Vol. 1 (2008) <<http://revistas.bibdigital.ucc.edu.ar/index.php/RFD/article/view/727/578>> [consulta: 10 de junio de 2020].

⁶ DUMAY PEÑA, Alejandro. Prescripción Tributaria. [en línea] Centro de Estudios Tributarios U. de Chile, Revista de Estudios Tributarios N°5. <<https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41138>> [consulta: 10 de junio de 2020].

⁷ C.S., 29.9.2004, rol n°2.046-03 [en línea] <www.pjud.cl> [consulta: 01 de octubre de 2020].

⁸ El art. 1567 CC señala que: “*Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consienten en darla por nula. Las obligaciones se extinguen además en todo o parte: 1°. Por la solución o pago efectivo; 2°. Por la novación; 3°. Por la transacción; 4°. Por la remisión; 5°. Por la compensación; 6°. Por la confusión; 7°. Por la pérdida de la cosa que se debe; 8°. Por la declaración de nulidad o por la rescisión; 9°. Por el evento de la condición resolutoria; 10°. Por la prescripción. De la transacción y la prescripción se tratará al fin de este Libro; de la condición resolutoria se ha tratado en el título De las obligaciones condicionales*”.

Siendo bastante parecidas en sus características, la prescripción tiene una excepción relevante en el ámbito impositivo respecto a la necesidad de que ella deba ser alegada por el interesado, al otorgarle el CT facultades al Juez Tributario y Aduanero para anular o eliminar del fallo los rubros del acto reclamado que correspondan a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción.

En definitiva, la prescripción extintiva o liberatoria tiene como fundamento la estabilización de los derechos y relaciones jurídicas, como consecuencia de la inactividad de la persona contra quien se prescribe, siendo condiciones indispensables para que el deudor quede liberado de su obligación mediante esta institución que la acción sea prescriptible, que haya transcurrido el tiempo prefijado por la ley y la inactividad de las partes o silencio en la relación jurídica⁹.

II PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

La prescripción en el área del derecho tributario se constituye como una moneda de dos caras, ya que por un lado establece un modo de extinguir la obligación tributaria para el contribuyente, y por el otro, implica la extinción de la acción del Fisco para perseguir el cumplimiento de dicha obligación, en la medida que el SII permanezca inactivo en cuanto a perseguir la determinación y cobro de los impuestos o sus diferencias y el contribuyente no declare, pague, ni reconozca adeudar dichos impuestos durante un determinado período de tiempo.

La técnica legislativa que estatuye la prescripción tributaria se basó en establecer sus plazos en el art. 200 y regular los supuestos en que estos términos se ven interrumpidos o suspendidos en el art. 201, ambos del CT.

Simultáneamente, el legislador en diversas reglas del CT y otras normas impositivas regula de manera indirecta la prescripción tributaria. Por ejemplo, el art. 59 del CT señala que “*dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá llevar a cabo procedimientos de fiscalización y revisión de declaraciones de los contribuyentes*”; por otra parte, el art. 25 del mismo código hace referencia a la provisionalidad de las liquidaciones de impuestos practicadas por el Servicio, señalando que ellas pueden ser revisadas mientras no se cumplan los plazos de prescripción; en referencia a los libros de contabilidad, el art. 17 inc. 2° del CT obliga a los contribuyentes a conservar dichos documentos mientras se encuentre pendiente el plazo con el que cuenta el SII para revisar sus declaraciones; el art. 58 de la Ley de IVA establece la obligación de conservar durante 6 años los duplicados de las facturas y los originales de las boletas; el Reg. del IVA en su art. 72 autoriza a las Direcciones Regionales —a solicitud de los contribuyentes— a destruir los originales de boletas y demás documentos cuando la obligación de conservación durante seis años les produzca dificultades de orden material; en materia de Impuesto a la Renta, el art. 34 de la LIR que regula las rentas presuntas, en su letra c) hace referencia a que la falta de aviso del primer A.C. en que un contribuyente renta presunta pasa a declarar su renta efectiva mediante

⁹ ABELIUK, ob. cit., p. 1198.

balance general, hará aplicable el plazo de prescripción de 6 años del inc. segundo del art. 200 del CT; a continuación el art. 35 de la LIR, establece que en caso de que la contabilidad no refleje la renta efectiva del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor, los plazos de prescripción se entenderán aumentados en 6 meses, mismo plazo otorgado al contribuyente para ajustar su contabilidad y reemplazar las declaraciones correspondientes; el precepto anterior se extrapola y consagra también en el art. 20 de la Ley del IVA, estableciendo el mismo aumento de plazo indicado para el caso de que el contribuyente se encuentre en la imposibilidad de determinar el débito fiscal por caso fortuito o fuerza mayor¹⁰.

Como es posible advertir, de estas y otras disposiciones legales, “*se desprende que la fiscalización que puede realizar el SII y que se sustenta en liquidación de impuesto, revisión de deficiencias cometidas en su liquidación, el giro del impuesto y la revisión de las propias liquidaciones provisionales practicadas por el Servicio, constituye una acción que debe enmarcarse o llevarse a cabo dentro de los plazos de prescripción*”¹¹.

El art. 200 del CT distingue dos plazos de prescripción; el plazo general de 3 años y el plazo especial o extraordinario de 6 años cuando se trata de impuestos sujetos a declaración¹² y concurre alguna de estas situaciones no copulativas: (i) que el contribuyente no haya presentado su declaración o (ii) que la declaración presentada por el contribuyente o el responsable del impuesto fuere maliciosamente falsa¹³. Ambos términos se cuentan desde que expira el plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto, por tanto, una vez cumplidos los lapsos, según corresponda, se extingue la facultad del Servicio para revisar, liquidar y girar los tributos.

A continuación, el art. 201 del CT, se encarga de regular los casos de interrupción y suspensión de la prescripción de la acción del Fisco, cuya aplicación influirá en el cómputo del plazo final. Hay que distinguir que la interrupción tiene efectos distintos a la suspensión, ya que en la primera el tiempo transcurrido con antelación a su acaecimiento se pierde, sucediéndole un nuevo término de prescripción, en cambio, en el supuesto de suspensión el cómputo del término de prescripción se detiene mientras persista la causa suspensiva y una vez que desaparece, vuelve a contarse el plazo de prescripción agregándose al nuevo término el período anterior al acaecimiento de la causa suspensiva.

En línea con la temática que trata el presente trabajo, sólo profundizaremos en los efectos de la suspensión, ya que el supuesto de hecho para su aplicación es precisamente cuando el Servicio está impedido —acorde a lo dispuesto en el inc. 2° del art. 24 del CT— de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación

¹⁰ COLECCIÓN DE MANUALES PRÁCTICOS: La Prescripción Tributaria, Op. Cit., p. 16-18.

¹¹ *Ibid.*, p. 8.

¹² Los impuestos sujetos a declaración son aquellos tributos que deben ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.

¹³ Para efectos del art. 200 del CT, se requiere que esa falsedad sea maliciosa, producto de un acto consciente del contribuyente que realiza la declaración, el cual sabía o no podía menos que saber que lo declarado no se ajustaba a la realidad.

tributaria, siendo requisitos copulativos que el SII realice y notifique una liquidación de impuestos y que el contribuyente deduzca un reclamo en contra de la liquidación dentro del plazo legal establecido. Entonces, esta protección en favor del sujeto (Fisco) que se encuentra impedido de defender sus derechos, mientras se desarrolla el procedimiento de reclamo ante los TTA, conlleva a obviar el hecho de que la suspensión de la prescripción no puede operar indefinidamente, siguiendo el argumento planteado por nuestra CS en autos Rol N°15.929-2016 de fecha 10 de enero de 2017¹⁴, tornando así el plazo en irrazonable e ilógico, excediendo con creces los mismos plazos de prescripción para la acción de cobro del SII establecidos en la norma tributaria. Esto ha provocado que, en la práctica, dicha suspensión opere de manera indefinida y quede supeditada a la extensión del procedimiento judicial del reclamo, deviniendo la acción de cobro del Fisco en imprescriptible sin ningún fundamento legal que lo autorice.

Lo anterior es de especial relevancia si consideramos aquellos casos en que tal demora en la administración de justicia tributaria a través de nuestros TTA, no es imputable al contribuyente, ya que como veremos más adelante, existen ciertos requisitos o criterios utilizados en ocasiones por nuestra jurisprudencia (por remisión a convenios internacionales) para determinar la procedencia de la aplicación del principio o derecho a ser juzgado en un plazo razonable, de manera que en un primer análisis pareciera ser que a pesar de haber transcurrido el tiempo establecido como plazo extraordinario de prescripción en un proceso de reclamación judicial, la verificación de dicho lapso no es condición *sine qua non* para aplicar la prescripción en favor del contribuyente sin mayor fundamento, ya que debemos atender también a presupuestos de hecho que evidencien que el contribuyente como parte reclamante no ha sido negligente en la tramitación e impulso procesal del juicio.

Estos criterios fueron establecidos por el Sistema Americano de Protección a los Derechos Humanos, los cuales tuvieron como origen el desarrollo jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos¹⁵, indicando que para determinar la duración razonable de un proceso se debe atender a ciertos criterios, como la complejidad del caso, el comportamiento del demandante y la manera en que el asunto fue llevado por las autoridades administrativas y judiciales. Reconociendo la complejidad que representa determinar un lapso general por el cual deba entenderse que el juicio se ha llevado a cabo dentro de un plazo razonable, de manera que se pueda determinar con la ayuda de los elementos utilizados por la Corte Europea de Derechos Humanos.

Asimismo, la jurisprudencia internacional ha recomendado agregar un cuarto elemento para el análisis global del procedimiento, a saber, “*la afectación actual que el procedimiento implica para los derechos y deberes del individuo*”¹⁶. Con esto, resulta entonces

¹⁴ C.S., 10.1.2017, rol n°15.929-16 [en línea] <www.vlex.cl>. [consulta: 01 de octubre de 2020].

¹⁵ RODRÍGUEZ BEJARANO, Carolina y ANDRADE ARMIJO, Deiner Stiwar. El Plazo Razonable en el marco de las Garantías Judiciales en Colombia. [en línea] Memorando en Derecho, Universidad Libre Seccional Pereira, 2011 <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3851181>> [consulta: 11 de junio de 2020].

¹⁶ *Ibíd.*, p. 115-116.

que, en el examen de razonabilidad del plazo dentro del cual se ha desarrollado el procedimiento, efectivamente se haya causado un perjuicio objetivo al contribuyente como consecuencia del exceso del plazo razonable. Creemos que este cuarto elemento, si bien ha sido considerado por alguna jurisprudencia nacional¹⁷, excede la esfera de aplicación de la garantía a ser juzgado dentro de un plazo razonable, ya que la misma dilación fuera de lo razonable constituiría el perjuicio, de lo contrario, significaría acrecentar y dificultar la carga de la prueba de quien se ampare en la aplicación de dicha garantía.

Volviendo a la suspensión de la prescripción, su aplicación pura y simple con omisión de la integración de las normas internacionales, genera una problemática no dilucidada en la técnica legislativa que la origina, puesto que al no contener un plazo determinado para su extensión, dicho lapso queda supeditado y condicionado a la duración misma del procedimiento, el que —como hemos analizado— en ciertos reclamos tributarios ha persistido por más de una década como consecuencia de la historia orgánica-procesal tributaria de nuestro ordenamiento jurídico.

Si bien el CT establece taxativamente las causales de suspensión de los plazos de prescripción, “tanto de la acción del SII para girar los impuestos como (de) la acción del Fisco para proceder a su cobro”¹⁸, mientras el Servicio se encuentre impedido de girar la totalidad o parte de los gravámenes comprendidos en una liquidación que ha sido objeto de un reclamo tributario conforme al Libro III, Título II del mismo código, a la luz de las normas Internacionales de Derechos Humanos, el retardo excesivo en la resolución del conflicto violenta el derecho de toda persona a ser juzgado dentro de un plazo razonable.

Sin embargo, el cumplimiento del plazo que se determine como razonable, no implica que la TGR pueda cobrar los impuestos asociados a las liquidaciones reclamadas pendiente sin una sentencia definitiva, ya que esta imposibilidad de cobro se resguarda mediante el art. 24 inc. 2° del CT, norma que no se contrapone a la garantía del art. 8 N°1 de la CADH, ya que sólo se refiere a una condición de legalidad para que pueda emitirse válidamente el giro contra el contribuyente, en cambio, es la norma de la suspensión la que genera una conculcación al derecho internacional y constitucional a ser juzgado dentro de un plazo razonable, al no poner un límite de temporalidad razonable al efecto suspensivo de la prescripción como consecuencia de la interposición del reclamo por parte del contribuyente.

El razonamiento que se viene desarrollando, no implica un incumplimiento de lo dispuesto por el art. 200 y 201 del CT respecto a la suspensión de la prescripción ordinaria y extraordinaria, puesto que, tal como lo ha señalado una muy reciente jurisprudencia de la Corte de Apelaciones de Santiago¹⁹, no es dicha norma la que debemos aplicar, dado que se trata de un contexto de prescripción regido por el

¹⁷ C.S., 14.04.2014, rol n°5.165-13 [en línea] <www.vlex.cl> [consulta: 11 de junio de 2020].

¹⁸ Corte de Santiago, 11.3.2020, rol n°23-19 [en línea] <www.pjud.cl>. [consulta: 01 de octubre de 2020]. Recurso de casación del SII pendiente.

¹⁹ Corte de Apelaciones de Santiago, 11 marzo 2020, rol n°23-19 [en línea] <www.pjud.cl> [consulta: 01 de octubre de 2020]. Recurso de casación del SII pendiente.

derecho internacional (y no por el derecho interno chileno), sin perjuicio de que utilicemos los plazos señalados en la norma interna del mismo art. 200 del CT como un criterio del estándar de razonabilidad de la duración del procedimiento de reclamación.

La justificación subyace en el respeto y aplicación del principio de derecho internacional denominado “*Pacta Sunt Servanda*”, entendido como el principio fundamental de Derecho Internacional contemplado en la Convención de Viena del año 1969 sobre derecho de los tratados²⁰. Este principio dispone que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido de buena fe, en otras palabras, los convenios o tratados internacionales se deben interpretar y aplicar conforme a dichas reglas generales de cumplimiento establecidas por el Derecho Internacional, precisando que “*un Estado no puede invocar su propio derecho interno para eludir sus obligaciones internacionales y de hacerlo comete un hecho ilícito que compromete la responsabilidad internacional del Estado*”²¹, debiendo dar cuenta del compromiso que cada Estado ha contraído al momento de suscribir la CADH mediante la realización de un control de convencionalidad²² con el objeto de practicar el mandato de protección de los derechos fundamentales.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, ha reafirmado la obligación de los Estados Parte de tomar todas las medidas necesarias para asegurar un goce pleno y efectivo de los derechos y libertades consagrados en la Convención, medidas que incluyen la adecuación de la normativa no convencional existente, consecuentemente, el control que hacen los jueces al momento de revisar la legalidad y constitucionalidad de las normas y también al realizar su labor de adjudicación en cada caso particular, se debe basar tanto en normas convencionales como en principios del derecho internacional, salvaguardando así los posibles reparos respecto a una eminente restricción a la soberanía de los Estados al momento de otorgar supremacía a las garantías consagradas internacionalmente²³.

Acorde a lo expuesto, podemos identificar como un primer paso para avanzar hacia la solución en la problemática de protección del derecho a ser juzgado en un plazo razonable, la existencia de conformidad entre los actos internos y los compromisos internacionales contraídos por el Estado de Chile, los cuales le originan el deber de reconocer a los individuos los derechos que internacionalmente les protegen.

²⁰ Dicho Convenio se encuentra vigente en nuestro país desde el 27 de enero de 1980.

²¹ Corte de Apelaciones de Santiago, 11 marzo 2020, rol n°23-19 [en línea] <www.pjud.cl> [consulta: 11 de junio de 2020]. Recurso de casación del SII pendiente.

²² El control de convencionalidad se ha entendido como la obligación que tienen los jueces de cada uno de los Estados Parte de efectuar no sólo un control de legalidad y de constitucionalidad en los asuntos de su competencia, sino de integrar en el sistema de sus decisiones las normas contenidas en la CADH y los estándares desarrollados por la jurisprudencia.

²³ NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. Las Constituciones Latinoamericanas. En: Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, Bogotá, Konrad Adenauer Stiftung, 2000, p. 163.

III BREVE CONTEXTO HISTÓRICO-ORGÁNICO DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

Previo a la dictación de la Ley N°20.322 del año 2009, modificada por la Ley N°20.752 del año 2014, si los contribuyentes no estaban conformes con alguna resolución o liquidación emitida por el SII, debían interponer sus reclamos ante el Director Regional, el cual actuaba como Juez Tributario, lo que generaba que quien debía resolver la contienda tributaria entre el contribuyente y el SII, era juez y parte. Si bien, se le otorgó cierta independencia al Director Regional al eximirlo de su obligación de ceñirse a las instrucciones administrativas impartidas por el Director Nacional al momento de desempeñar su labor jurisdiccional, la Ley Orgánica del SII y sus Tribunales Tributarios ejercidos por los Directores Regionales respectivos, conformaban organismos administrativos dependientes de la misma institución, en sus funciones y presupuestariamente, lo que llevaba a que su objetividad e independencia se viera truncada al encontrarse disciplinariamente sometido a los respectivos servicios públicos que pertenecían, siéndole aplicable plenamente la Ley de Bases Generales de la Administración del Estado y toda legislación que regula los diversos aspectos de los funcionarios públicos²⁴.

Ante esta evidente problemática en la administración de justicia tributaria, se crearon los Tribunales Tributarios y Aduaneros o TTA, como órganos independientes de la administración del Estado, sujetos disciplinariamente a los tribunales superiores de justicia (Cortes de Apelaciones y CS).

Constituyéndose los TTA como un tribunal unipersonal²⁵, que toma conocimiento de las causas acorde a un procedimiento regulado, objetivo y general establecido por su tribunal superior en cada región.

La importancia de la creación de los TTA radicó en la independencia que se logró otorgar al establecimiento de la justicia tributaria, constituyéndose como uno de los pilares fundamentales de la reforma del año 2010.

Con la dictación de la reforma, la consecuente creación de los TTA, y la modificación por la Ley N°20.752 del inc. primero del art. 2° transitorio de la Ley N°20.322, se le dio la opción a aquellos contribuyentes que, a la fecha de entrada en funcionamiento de los TTA tuvieran causas tributarias pendientes de resolución ante el Director Regional respectivo, pudieran ejercer la opción de que ellas fueran sometidas al conocimiento de los nuevos TTA una vez instalados, produciéndose el desasimiento del Director Regional para el conocimiento de dichas causas, iniciándose nuevamente la tramitación de las mismas ante los TTA.

El efecto de ejercer el derecho de opción, acorde a lo señalado por el art. 201 del CT, radica en que el SII se encontrará impedido de girar los impuestos desde la

²⁴ CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, Reporte Tributario N°22 [en línea] 2011, < <https://www.cetuchile.cl/> > [consulta: 10 de junio de 2020].

²⁵ Ley N°21.039. CHILE. Perfecciona la justicia tributaria y aduanera. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, octubre de 2017. pp. 4-5.

interposición del reclamo original y, asimismo, se continuarán devengando los reajustes e intereses durante toda la tramitación del reclamo, comprendiendo los períodos tramitados ante el Director Regional como juez tributario y durante la tramitación del juicio ante los TTA, sin solución de continuidad.

Sin embargo, el ejercicio de la opción generó una problemática que ilustraremos mediante sentencia dictada en causa Rol N°17.675-2016 de nuestra Excma. CS de fecha 8 de marzo de 2017, en la cual el contribuyente interpuso un reclamo judicial en contra de la Liquidación N°29 por impuestos que debieron ser declarados y pagados en el mes de abril del año 1996 ante el Director Regional como juez tributario, luego, ejerció su derecho de opción, habiendo transcurrido a la fecha de la citada sentencia más de 20 años desde que ocurrieron los hechos y más de 18 años desde que comenzó la etapa administrativa.

Si bien, el fallo de la CS estuvo por rechazar la prescripción solicitada por el contribuyente, adelantaremos que el criterio jurisprudencial respecto a esta controversia se encuentra lejos de estar unificado, constituyendo una problemática actual relevante para la tramitación de causas tributarias que datan desde el sistema antiguo de justicia impositiva. Lo anterior puesto que, si bien tenemos por un lado la institución de la suspensión de la prescripción que se encuentra regulada en el ordenamiento jurídico interno, nuestro análisis pretérito, nos deja entrever que el Fisco tiene como límite máximo y extraordinario de tiempo para ejercer su acción, el término de 6 años contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto (art. 200 del CT), resultando al menos indeseable que un contribuyente se encuentre en la incertidumbre respecto al resultado de una reclamación que afectará la determinación de sus años tributarios posteriores, por un tiempo que exceda del plazo máximo otorgado por el legislador para la prescripción extraordinaria, e incluso, supere el término de 10 años otorgados para la adquisición del dominio de las cosas comerciales a través de la prescripción adquisitiva extraordinaria²⁶ estipulada en el CC., lapso mediante el cual se entienden consolidados todos los derechos y situaciones jurídicas. En palabras de nuestra CS, *“dicha situación importa someterlo (al contribuyente) a una carga que perpetúa la indefinición de su situación fiscal y patrimonial, en una continua vulneración de su derecho a obtener un pronunciamiento jurisdiccional definitivo respecto a su requerimiento, sea éste favorable o desfavorable”*²⁷.

En cuanto a los efectos de la suspensión de la prescripción en el ejercicio del derecho de opción por el contribuyente, cabe señalar que una vez que el TTA dicta la resolución por medio de la cual se tiene por interpuesto el reclamo y confiere el traslado al SII, se entiende que el Servicio ha estado impedido de girar los impuestos objeto de la reclamación desde la interposición del reclamo original presentado ante el Director Regional.

De esta forma, el legislador creía mantener la coherencia de lo estipulado en dicho precepto, para efectos de que los plazos de prescripción se entendieran suspendidos a pesar de haberse ejercido el derecho de opción por el contribuyente, y haber

²⁶ CC., Art. 2511.

²⁷ C.S., 18.5.2015, rol n°13.387-14 [en línea] <vllex.cl>. [consulta: 01 de octubre de 2020].

comenzado un nuevo procedimiento, entendiendo que durante este nuevo período o procedimiento, el Servicio continúa estando impedido de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación objeto de un reclamo tributario (ahora interpuesto ante los TTA).

Creemos que el fundamento de esta continuidad otorgada al plazo de suspensión de la prescripción se justifica en razón de que para poder ejercer el derecho de opción, era requisito que en el procedimiento llevado a cabo ante el Director Regional correspondiente, no se hubiere dictado sentencia definitiva de primera instancia, lo que explica la mantención de la imposibilidad del Servicio para poder girar los tributos objeto de la reclamación en concordancia a lo dispuesto por el art. 24 inc. 2° del CT.

IV IMPORTANCIA DE LA GARANTÍA INTERNACIONAL Y CONSTITUCIONAL DEL DERECHO A SER OÍDO EN UN TIEMPO RAZONABLE

Antes de comenzar a profundizar en la importancia que tiene la protección y garantía del derecho a ser juzgado en un tiempo razonable y considerando los puntos anteriores, surgen las siguientes preguntas que nos ayudarán a comprender el desarrollo de la problemática a tratar en el presente trabajo; ¿Es legítimo que un contribuyente se encuentre en la incertidumbre jurídico-tributaria por permanecer un juicio sin resolver por más de 10 años, considerando que el plazo máximo de prescripción que consagra el CT es de 6 años en los supuestos extraordinarios de malicia? ¿Es correcta la interpretación que hacen algunos tribunales de nuestro país del reconocimiento al efecto que produce la suspensión de los plazos establecidos en los arts. 200, 201 y 24 del CT mientras no se dicte sentencia definitiva en el reclamo tributario? ¿Qué normativa debe prevalecer en materia de prescripción, el derecho interno o el derecho internacional? ¿Es posible materializar el derecho a ser juzgado en un plazo razonable a través de los plazos de prescripción del Derecho Tributario interno?

En nuestra carta fundamental, la garantía constitucional del debido proceso se encuentra establecida en el inc. 6° del N°3 del art. 19 de la CPR, la cual abarca el derecho a ser juzgado en un plazo razonable por el órgano jurisdiccional legalmente requerido al efecto, y a recibir una sentencia basada en un procedimiento justo y racional, siendo este último una manifestación de la garantía internacional y constitucional del debido proceso, la cual se ve reforzada por los tratados internacionales que la consagran, respecto de los cuales nuestra CPR tiene el deber de respetar y promover por mandato de su art. 5 inc. 2°.

Con la reforma constitucional introducida por la Ley N°18.825 del año 1989 al art. 5° de la CPR, quedó fuera de discusión el hecho de que el poder coercitivo del Estado encuentra su límite en las garantías individuales reconocidas a las personas, tanto en la CPR como en los Tratados Internacionales de Derechos Humanos incorporados a nuestra legislación nacional como consecuencia del precepto recién citado, sin embargo, el rango definitivo o lugar que ocupan los tratados internacionales dentro de nuestro ordenamiento jurídico continúa siendo tema de discusión.

Dicho art. 5° inc. 2 de la CPR señala que: “*Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes*”, elevando los tratados internacionales suscritos y ratificados por Chile al rango de norma constitucional.

Para los efectos del presente análisis, nos centraremos en los tratados internacionales suscritos y ratificados por Chile que han jugado un rol preponderante en la protección de la garantía a ser juzgado dentro de un plazo razonable, a saber; a) la CADH o Pacto de San José de Costa Rica (ratificada por el Estado de Chile el 21 de agosto de 1990), b) el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de las Naciones Unidas (ratificado por el Estado de Chile el 10 de febrero de 1972)²⁸ y c) el Convenio Europeo de Derechos Humanos (no se encuentra suscrito ni ratificado por Chile pero ha sido citado reiteradamente por nuestra jurisprudencia).

a) Mediante la CADH, se crean dos órganos para la protección del sistema interamericano de los derechos humanos, a saber, la Comisión y la Corte Interamericana de Derechos Humanos, los cuales han simplificado el sistema de protección facilitando la toma de decisiones. Además, vela por el cumplimiento de las obligaciones que adquieren los Estados que la ratifican, los cuales deberán adecuar las disposiciones de su normativa interna —constitucional y legal— al estándar internacional, para así respetar y garantizar los derechos consagrados, otorgando protección a todas las personas que se encuentren bajo la jurisdicción de un Estado adherido a ella.

El derecho a ser oído en un plazo razonable, se encuentra consagrando en su art. 8 N°1 —referente a las Garantías Judiciales— y señala que “*Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter*”. En otras palabras, consagra la norma general que establece los requisitos del “debido proceso”, aplicable a toda clase de litigios, garantizando el derecho de toda persona a ser oída dentro de un plazo razonable, entendiendo para estos efectos que persona es todo ser humano o persona física en concordancia a su art. 1 N°2.

Sin embargo, la CS²⁹ ha dicho que la protección se extiende también a las personas jurídicas, ya que no puede obviarse el hecho de que la constitución y actividad de una persona jurídica es la forma de expresión del libre desarrollo económico y comercial de las personas naturales, las cuales dan vida a los socios de dichas empresas, quienes detentan la legítima titularidad para invocar las garantías y derechos consagrados en la CADH, por consiguiente, si en los procesos judiciales iniciados por las empresas o personas jurídicas a las cuales representan se ven transgredidos sus derechos por

²⁸ MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS. Tratados Internacionales ratificados por Chile – Sistema Universal. [en línea]. <<https://www.derechoshumanos.gob.cl/ddhh/sistema-universal-de-ddhh/tratados-internacionales-y-convenciones/tratados-internacionales>> [consulta: 8 de mayo de 2020].

²⁹ C.S., 14.4.2014, rol n°5165-13 [en línea] <www.vlex.cl>. [consulta: 01 de octubre de 2020].

una prolongación indebida de ellos, estarían cubiertos por la protección otorgada por este Tratado Internacional en su art. 8 N°1.

La misma Corte Interamericana de Derechos Humanos ha señalado que “...si bien la figura de las personas jurídicas no ha sido reconocida expresamente por la Convención Americana, como sí lo hace el Protocolo no. 1 a la Convención Europea de Derechos Humanos, esto no restringe la posibilidad que bajo determinados supuestos el individuo pueda acudir al Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos para hacer valer sus derechos fundamentales, aun cuando los mismos estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el mismo sistema del Derecho”³⁰.

En efecto, la jurisprudencia nacional ha sostenido que el derecho a ser oído en un plazo razonable no es un derecho de estructura incompatible con la naturaleza normativa de las personas jurídicas, por lo que reconocer este ámbito de protección no altera de modo sustantivo su contenido, siendo reconocido por nuestra Constitución a todos aquellos que hagan valer sus pretensiones ante los órganos jurisdiccionales, sin distinción alguna.

Un reciente fallo de nuestra Corte de Apelaciones de Santiago ha precisado —en cuanto a la interpretación de esta norma internacional— que el texto literal y el espíritu del art. 8 N°1 de la CADH, “debe ser apreciado conforme al art. 29 letra c) de la misma convención, según el cual ninguna disposición de ella puede interpretarse con exclusión de otros derechos y garantías inherentes al ser humano o que se deriven de la forma democrática representativa de gobierno”³¹.

La gran dificultad que ha tenido este precepto para su aplicación es la falta de una definición de lo que debe entenderse como “plazo razonable”, ante lo cual nuestra doctrina y jurisprudencia ha tenido que interpretar y tratar de dotar de contenido al concepto de “razonabilidad”, atendida la carencia de una regla concreta de aplicación.

Por tal motivo, dicha aplicación del principio internacional ha quedado entregada al intérprete judicial, quien (siguiendo los elementos entregados por la Corte Interamericana de Derechos Humanos) debe considerar las circunstancias del caso particular para lograr determinar la concurrencia de hechos que evidencien la existencia de una dilación indebida del procedimiento, o simplemente, considerar el factor objetivo temporal en cuanto a la duración del juicio concreto en comparación con los términos consagrados por el legislador chileno en materia impositiva.

Sin embargo, se han utilizado diversos caminos y criterios para lograrlo, por un lado, se utiliza una especie de listado de verificación indicado por el Sistema Americano de Protección de los Derechos Humanos, que considera las circunstancias en las que se desarrolló el procedimiento, tales como: (i) la complejidad del asunto; (ii) la diligencia de las autoridades judiciales; (iii) el impulso procesal del interesado; y (iv) la afectación generada en la situación jurídica de la persona involucrada en el

³⁰ Cfr. Corte IDH, Caso Cantos vs. Argentina, (Excepciones Preliminares), Sentencia de 7.9.2001, Serie C No. 85, párr. 29.

³¹ Corte de Santiago, 11.3.2020, rol n°23-19 [en línea] <www.pjud.cl> [consulta: 01 de octubre de 2020]. Recurso de casación del SII pendiente.

proceso. Esta técnica entiende que la indeterminación en la palabra “razonabilidad” utilizada por el art. 8 N°1 de la CADH, “...*está provveyendo de una guía que puede aplicarse de manera flexible y adecuada a cada caso particular*”³².

Por otro lado, una segunda técnica interpretativa utilizada, ha sido el empleo de una nueva hermenéutica que se ha venido gestando en nuestros tribunales, a través de la incorporación de criterios constitucionales y el principio *pro actione*³³, mediante la cual un derecho no consagrado expresamente en nuestra CPR es igualmente aplicado y reconocido para la solución de la controversia jurídica. Resultando sumamente relevante el reconocimiento de la supremacía constitucional y de los tratados internacionales por sobre la norma interna, para soslayar un detrimento infundado a los contribuyentes y proteger el interés general en garantizar la defensa igualitaria de los derechos e intereses de las partes del procedimiento en una reclamación tributaria.

El principio *pro actione* opera sobre los presupuestos procesales establecidos legalmente para el acceso a la justicia, impidiendo que mediante interpretaciones y aplicaciones de los mismos, se elimine u obstaculice injustificadamente el derecho del litigante a que un órgano judicial conozca y resuelva la pretensión a él sometida³⁴, lo cual significa que al interpretar la norma de la prescripción tributaria, en conjunto con aquella que consagra la suspensión de la misma, no puede prevalecer la que permita una dilación indefinida del juicio impositivo en atención a la imposibilidad práctica del Servicio de girar los correspondientes tributos mientras se encuentre pendiente el reclamo interpuesto por el contribuyente.

A contrario sensu, la razonabilidad del plazo debe ser interpretada a la luz de la protección de los derechos constitucionales e internacionales para evitar que se cause un perjuicio al contribuyente, decretando la preminencia del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable por sobre la norma interna que regula el supuesto de suspensión de la prescripción, lo que significa que, el hecho de no contener un límite para su aplicación no justifica que en la práctica opere de manera indefinida.

Nuestra jurisprudencia³⁵ ha tomado como parámetro de tiempo en algunos casos, la cuantificación otorgada por el derecho interno chileno respecto a las normas de la prescripción adquisitiva extraordinaria del CC. y las normas de la prescripción tributaria, en virtud de que ellas reflejan lo que para el legislador constituye el tiempo

³² ANGULO GARCÍA, Dorennys. La duración excesiva del juicio, ¿un problema común en Latinoamérica? (Doctor en Ciencias Sociales). Salamanca, España. Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho, 2011. p.214.

³³ LARRAÍN VILLANUEVA, Florencia. De las normas del CC al bloque de Derechos Fundamentales: Una nueva forma de interpretar la Ley Procesal Tributaria. En: Interpretación de la Ley tributaria. Chile, Thompson Reuters, 2020. pp. 19-42.

³⁴ DICCIONARIO PREHISPÁNICO DEL ESPAÑOL JURÍDICO. Principio *pro actione*. [en línea] <<https://dej.rae.es/lema/principio-pro-accion>> [consulta: 20 de mayo de 2020].

³⁵ C.S., 14.4.2014, rol n°5.165-13 [en línea] <www.vlex.cl>; C.S., 10.7.2014, rol n°6.106-13 [en línea] <www.vlex.cl>. [consulta: 01 de octubre de 2020].

prudente y suficiente para que el Servicio audite los antecedentes necesarios de la situación tributaria del contribuyente³⁶.

Esta interpretación de la CPR, en conjunto con la constitucionalización del derecho y el neoconstitucionalismo³⁷, ha ido ganando un lugar importante en la interpretación del derecho tributario, especialmente por la judicatura, quienes han debido adaptar y extender las interpretaciones extremadamente legalistas para poder otorgar una verdadera y eficaz protección de los derechos humanos reconocidos a los reclamantes, situación que se ha dejado ver en el resguardo de la garantía a ser oído o juzgado dentro de un plazo razonable, como parte del derecho al debido proceso.

Creemos que la necesidad de otorgar preminencia a nuestra CPR en la labor de interpretación y aplicación del derecho tributario, nace de la realidad con la que se enfrentan quienes adjudican a cada caso particular las normas tributarias, las que producen como resultado consecutivo de su adjudicación una situación ilógica o al menos vulneradora de los derechos del contribuyente, de manera que las normas internas no son suficientes para garantizar los compromisos internacionales adquiridos por Chile porque ellas están orientadas a regular situaciones particulares, impidiéndoles prever vulneraciones causadas, por ejemplo, por la consecución de aplicación de diversas normas legales internas, las que si bien, individualmente se encuentran consagradas para garantizar el debido proceso del contribuyente, en su conjunto, pueden ser radicalmente perjudiciales para el sujeto de protección³⁸.

En definitiva, el debido proceso es un pilar esencial del sistema de protección de los derechos humanos, porque le otorga formalidad y seriedad a todo este catálogo de derechos siendo un requisito para la existencia del Estado de Derecho como marco jurídico garante del principio de legalidad y de los derechos fundamentales de los ciudadanos. Resultando evidente que no basta con un respeto formal de los principios constitucionales e internacionales, sino que se requiere una sujeción material de los mismos para que la tarea interpretativa interna tenga sentido.

Alcanzando la hermenéutica constitucionalista la *“relativización de las fronteras del derecho público y derecho privado (otorgando) un mayor protagonismo de la Constitución como una regla de derecho, cuyas normas pueden ser directamente aplicables tanto por el juez como por autoridades administrativas y particulares, incluso contra ley o norma infraconstitucional expresa”*³⁹.

³⁶ C.S., 6.2.2020, rol n°2.246-18 [en línea] <www.pjud.cl>. [consulta: 01 de octubre de 2020].

³⁷ IRRIBARRA SOBARZO, Eduardo. La interpretación constitucional de las disposiciones tributarias. En: Interpretación de la Ley Tributaria. Chile, Thompson Reuters, 2020. pp. 1-18.

³⁸ Tal como ocurrió con el ejercicio del derecho de opción comentado y las nulidades declaradas por la Corte de Apelaciones ante las delegaciones inconstitucionales realizadas por el Director del Servicio en su función de juez tributario a funcionarios del SII carentes de jurisdicción.

³⁹ IRRIBARRA SOBARZO, Eduardo. La interpretación constitucional de las disposiciones tributarias. Op. Cit., p. 1-18.

b) El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de las Naciones Unidas, instituye en su art. 14 que *“Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil (...) 3. Letra c) A ser juzgado sin dilaciones indebidas”*, consagrando el derecho al debido proceso que involucra la garantía de ser juzgado dentro de un plazo razonable.

Precepto que tiene por finalidad garantizar una aplicación de la justicia en igualdad de condiciones para todas las personas, independiente del órgano que la imparta y del procedimiento que se trate.

c) El Convenio Europeo de Derechos Humanos, en su art. 6° N° 1 garantiza que *“Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella”*. Norma que define los lineamientos del derecho a un juicio justo en observancia de las garantías del debido proceso, cualquiera sea su materia e instancia.

Cabe señalar que el texto del Convenio para la Protección de los Derechos y de las Libertades Fundamentales es similar al del art. 8 N°1 de la CADH, siendo este último más amplio al incorporar en su redacción dentro del ámbito de protección del debido proceso y el derecho a ser oído dentro de un plazo razonable, los litigios en materia fiscal y laboral⁴⁰.

Históricamente, *“la excesiva y arbitraria duración de los litigios se ha constituido como uno de los mayores y más viejos males de la administración de justicia”*⁴¹, provocando en el ámbito impositivo un perjuicio económico en los contribuyentes que después de más de una década deben enterar las diferencias impositivas determinadas en las liquidaciones reclamadas, sumado a los intereses que se han devengado a lo largo de toda la tramitación del juicio.

Siendo el desafío actual la integración del derecho interno con los derechos humanos consagrados en los tratados internacionales suscritos y ratificados por Chile, para lograr una aplicación efectiva y seria de ellos en nuestros procedimientos domésticos, en consideración a que es tarea de todos los órganos que ejercen la adjudicación asegurarse de su existencia efectiva en cada caso particular.

⁴⁰ ANGULO GARCÍA, Dorennys. La duración excesiva del juicio, ¿un problema común en Latinoamérica? Op. Cit., p. 26.

⁴¹ CUSI, José Luis. El plazo razonable como garantía del debido proceso: Un problema mayor en el acceso a la justicia reside en la generalizada tardanza en alcanzar la solución de la controversia por la vía procesal. [en línea] Diario Constitucional en Internet. 30 de diciembre, 19. <<https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/el-plazo-razonable-como-garantia-del-debido-proceso/>> [consulta: 11 de junio de 2020].

Un avance en este sentido, lo podemos ejemplificar con lo que ha ocurrido recientemente en nuestra jurisprudencia respecto a las demoras excesivas de la Dirección General de Aguas como causal de exención del pago de la patente por no uso de del derecho de aguas⁴². En este caso, la jurisprudencia ha creado una causal de excepción para que los contribuyentes no tengan que pagar dicho tributo como consecuencia de la demora imputable al ente administrativo en resolver solicitudes pendientes que buscaban revertir esta situación y explotar los derechos por sus dueños, “*ya que de otro modo se le estaría imponiendo al administrado una sanción por un hecho del cual no tiene responsabilidad*”⁴³.

En conclusión, los tratados internacionales descritos, son la manifestación de la importancia que tiene garantizar el debido proceso a aquellos que concurren ante la justicia para obtener un pronunciamiento, el cual debe llevarse a cabo dentro de un plazo razonable, constituyendo el debido proceso el medio instrumental para que puedan hacerse valer otras garantías fundamentales de igual o mayor importancia, en orden a que los justiciables puedan acceder a un litigio eficaz y eficiente, evitando que la incerteza jurídica se prolongue a tal punto que cause un perjuicio irreparable y haga inoperante nuestro sistema de acceso a la justicia, sobre todo en un área tan fundamental como es la impositiva que incide directamente en el desarrollo económico de los contribuyentes y sus relaciones económico-comerciales.

V ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

A continuación, revisaremos algunas sentencias recientemente dictadas por nuestro Tribunal Supremo, relativas a la protección del derecho del contribuyente a ser juzgado dentro de un plazo razonable. En el primer acápite se revisará aquella jurisprudencia a favor de aplicar los principios constitucionales y los tratados internacionales para proteger al contribuyente, acogiendo la excepción de prescripción y en el segundo, encontraremos aquellas sentencias que han estado por rechazar la excepción de prescripción en estos casos, atendiendo a la norma tributaria interna que regula la suspensión de la prescripción tributaria.

Cabe hacer presente que las sentencias analizadas cuentan con votos disidentes, ilustrando la disparidad que existe aún en esta materia.

⁴² VERGARA, Alejandro. Las demoras excesivas de los órganos administrativos como causal de exención de impuestos. [en línea] El Mercurio Legal, 13 abril, 20. <<https://www.elmercurio.com/legal/movil/detalle.aspx?Id=908353&Path=/0D/DC/>> [consulta: 11 de junio de 2020].

⁴³ *Ibíd.*

a) Jurisprudencia a favor de acoger la excepción de prescripción

1. CS Rol N°2.773-2018 del 2 de julio de 2020⁴⁴: sobre reclamo tributario interpuesto en contra de la Res. Ex. N°17, de fecha 29 de febrero de 2008 emitida por el SII, la cual determinó como improcedente la pérdida tributaria declarada por el contribuyente persona jurídica correspondiente a los años tributarios 2006 y 2007. Rechazando la sentencia de primer grado la pérdida y disminuyéndola por no haberse acreditado ni justificado fehacientemente. Apelada dicha sentencia por la reclamante, el tribunal *ad quem* rechazó la excepción de prescripción y a su vez confirmó la sentencia de primer grado, deduciendo el abogado actuante en representación de la reclamante recurso de casación en el fondo.

Los principales argumentos de la recurrente de casación fueron la vulneración del art. 8 N°1 de la CADH, de los arts. 5 inc. 2° y 19 N°3 inc. 6° de la CPR y los arts. 24 inc. 2°, 200 y 201 del CT, en atención a que el procedimiento se habría extendido por más de seis años, siendo interpuesto el reclamo en el año 2008 y dictada la sentencia de primera instancia recién en el año 2016, excediendo el plazo de prescripción ordinaria consagrado en el CT. El principal sustento del recurso atendía al hecho de que si bien, los arts. 200 y 201 del CT regulan los plazos de prescripción y no los tiempos máximos que tiene la administración para fiscalizar y cobrar los tributos adeudados, los adjudicadores no pueden hacer caso omiso de que dichas normas establecen un parámetro del tiempo prudente y suficiente para que el Servicio pueda recabar la información y auditar los antecedentes necesarios del contribuyente cuya situación tributaria es puesta en duda, y a su vez, liquide o gire la diferencia de impuestos determinada, poniendo fin al estado de incertidumbre fiscal del contribuyente. Razonamiento que finaliza con la declaración fáctico-temporal de la duración del procedimiento, el cual no debió durar más de seis años, momento en el cual debe entenderse terminada la suspensión de la prescripción de la acción del Fisco para alcanzar el pago del tributo.

⁴⁴ Existe una sentencia más reciente en la materia, dictada por la CS en causa Rol N°24.994-2019 del 11 de agosto de 2020, sin embargo, no fue agregada al presente trabajo en virtud de que, a pesar de pronunciarse respecto al plazo razonable en términos similares a las sentencias tratadas en este capítulo, trata un supuesto particular de cobro de impuestos en el ámbito de la acción ejecutiva que tiene la TGR para cobrar, en una primera etapa, ante el Servicio de Tesorería mediante procedimiento de cobro de impuestos adeudados (impuesto territorial en el caso concreto) y en una segunda etapa, ante el órgano judicial correspondiente, conforme al Título V, del Libro III del CT. La CS acogió la acción de prescripción en virtud de que, a pesar de haberse interrumpido por la notificación de los requerimientos de pago y embargo, la inactividad del Fisco en continuar dichas ejecuciones, hicieron deducir a la Corte que, al tiempo de interposición de la acción de prescripción, ya habían transcurrido íntegramente los plazos de prescripción de la acción de cobro, los cuales se comenzaron a computar nuevamente desde la fecha del requerimiento. Razonando la Corte que se hubiera llegado a la misma conclusión en base al derecho a ser juzgado en un plazo razonable, toda vez que la suspensión de la prescripción por más de seis años atenta contra el derecho de ser juzgado en un plazo razonable, citando el art. 8 N°1 de la CADH (sentencia acordada con el voto en contra del ministro señor Dahm y del abogado integrante señor Lagos).

La CS acogió el recurso de casación en el fondo, dejando constancia que el principal punto sometido a su conocimiento es la transgresión denunciada del debido proceso y del derecho a ser juzgado en un plazo razonable, declarando que los preceptos constitucionales e internacionales sí eran aplicables al caso en particular, en virtud de que dichos preceptos y en especial, la garantía a ser juzgado dentro de un plazo razonable, tienen aplicación directa al estar incorporados al ordenamiento jurídico nacional mediante el art. 5 inc. 2° de la Constitución, siendo deber de todo órgano Estatal respetar y promover los derechos fundamentales que emanan de la naturaleza humana y que han sido garantizados por los tratados internacionales vigentes ratificados por Chile.

En adición, nuestro máximo tribunal reflexiona respecto a la forma en que las disposiciones del derecho interno se relacionan con la Constitución y el Derecho Internacional citado, reconociendo la supremacía de estos últimos por sobre el derecho interno, cuando la aplicación de la norma jurídica tributaria signifique vulnerar la acción rápida y oportuna de la justicia, quebrantando el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, debiendo optarse por aquella interpretación que de mejor manera resguarde y materialice dicha garantía fundamental, salvaguardando al contribuyente de la indefinición perpetua respecto de su situación fiscal y patrimonial.

Por ende, si bien la sentencia reconoce el efecto suspensivo de la interposición del reclamo tributario por aplicación de los arts. 200, 201 y 24 inc. 2° del CT, señala que mantener esta situación por un lapso superior al mismo tiempo establecido para el caso de la prescripción extraordinaria en los supuestos de dolo, es contrario a toda lógica y en especial, a las disposiciones internacionales mencionadas, puesto que deviene en irrazonable el plazo durante el cual se ha resuelto el asunto, demora que no ha sido atribuida al contribuyente, puesto que dicha prolongación tiene su origen en la dictación de la resolución que recibe la causa a prueba.

Concluyendo finalmente que los sentenciadores de alzada incurrieron en un error de derecho al no dar aplicación preferente al art. 8 N°1 de la CADH y a los arts. 5 inc. 2° y 19 N°3 de la CPR y privilegiar las disposiciones del derecho interno en materia de prescripción.

La sentencia se acordó con el voto en contra del Abogado Integrante señor Jorge Lagos G., quien estuvo por rechazar el recurso de casación en base a una interpretación armónica y sistemática de los arts. que regulan la prescripción tributaria y la suspensión de esta en la normativa interna, concluyendo que la interposición del reclamo por el contribuyente tuvo el efecto de suspender el término de la prescripción, por lo que resulta imposible que la prescripción haya podido operar.

2. CS Rol N°2.246-2018 del 06 de febrero de 2020: referido a un procedimiento de reclamación iniciado por un contribuyente persona natural contra las liquidaciones N°s 273 a 283 de fecha 27 de mayo de 2003, dictándose sentencia de primer grado el 22 de noviembre de 2016 que rechazó la reclamación interpuesta. Apelada dicha sentencia por el reclamante, la Corte de Apelaciones de Santiago la revocó con fecha 26 de octubre de 2017, y en su lugar, se hizo lugar a la alegación relativa al plazo razonable para el juzgamiento, acogiendo la excepción de prescripción y se privó de todo efecto a las referidas liquidaciones.

Contra este último pronunciamiento, el Fisco de Chile dedujo recurso de casación en el fondo, argumentando la infracción de los arts. 201 inc. final y 24 inc. segundo del CT, art. 8° de la CADH, art. 59 N°2 de la LIR y art. 21 del CT. Señala que, el error estaría dado debido a que se trata de un procedimiento tributario válido, en el cual el contribuyente pudo ejercer todos sus derechos, de manera que la prescripción se encontraba suspendida por expresa aplicación del art. 201 inc. final del CT, por encontrarse el SII impedido de girar los tributos, sin que se haya vulnerado el derecho del contribuyente a ser oído por un tribunal competente, con las debidas garantías y en un plazo razonable. Añade que, la noción de plazo razonable respecto a un juicio tributario complejo es un concepto jurídico indeterminado que carece de precisión legal, por lo que los sentenciadores del fondo han errado en la aplicación del derecho al vulnerar las normas que regulan la suspensión de la prescripción tributaria al dar una aplicación preferente a las normas internacionales ya citadas, dejando de aplicar el derecho interno que regula la materia.

Finalmente, el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco de Chile es rechazado, para lo cual, la sentencia de la Suprema Corte toma como guía los argumentos vertidos en la sentencia de segundo grado, la que reconoce el respeto al debido proceso consagrado por el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, el cual constituye la base fundamental del sistema de protección de estos derechos, ya que les otorga formalidad como requisito para la existencia de un verdadero Estado de Derecho, citando a continuación el art. 6° del Convenio Europeo sobre Derechos Humanos y en el art. 14° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (creemos que esta referencia es realizada con el afán de consolidar aún más la protección del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, ya que en la mayoría de los fallos suele citarse únicamente el art. 8.1 de la CADH).

En sus considerandos, la sentencia razona respecto al concepto de “razonabilidad del plazo”, señalando que al confrontar la tardanza del juicio desde la interposición del reclamo —y el hecho de no existir a la fecha una sentencia firme— con los parámetros o medidas de cuantificación dadas por el derecho interno chileno respecto a la prescripción adquisitiva extraordinaria de los arts. 2506, 2510 y 2511 del CC., resulta evidente que el plazo de diez años es la referencia otorgada por el legislador para juzgar que el tiempo de duración del procedimiento ha superado la razonabilidad del plazo al cual se refiere el derecho internacional. Concluyendo que, si bien en materia tributaria se establecieron causales específicas para la suspensión de los plazos de prescripción, en el caso concreto ha transcurrido un lapso que da cuenta de una violación de las normas del derecho fundamental del debido proceso, en particular, se ha visto conculcado el derecho de toda persona a ser juzgado dentro de un plazo justo y razonable, al acaecer más de 16 años desde el inicio del proceso.

Reconociendo, al igual que la sentencia N°1, el hecho de que basta la presentación del reclamo para que se suspenda el curso de la prescripción consagrado en el CT, pero que dicha norma al ser correctamente integrada con los derechos internacionales y constitucionales que protegen al contribuyente, no permite que tal suspensión opere incluso por un periodo mayor al asignado por la legislación para la prescripción adquisitiva extraordinaria, ya que una interpretación *a contrario sensu* significaría darle una existencia indefinida en la práctica.

Observando que, si bien, los períodos de prescripción del CT no fueron establecidos para determinar la duración de un procedimiento tributario, sí son orientaciones que permiten develar lo que para el legislador tributario constituye un tiempo razonable o prudente para que el Servicio pueda revisar los antecedentes necesarios del contribuyente cuya situación tributaria fuese dubitada, y en su caso, realizar las liquidaciones y giros correspondientes de las diferencias impositivas, otorgando un margen de certeza a la prolongación de la incertidumbre del contribuyente frente a su situación patrimonial producto de la destinación de sus recursos para cubrir el crédito que invoca el Fisco.

3. CS Rol N°15.929-2016 del 10 de enero de 2017: referido a un procedimiento de reclamación de liquidaciones tributarias iniciado por un contribuyente persona natural, interpuesto con fecha 22 de septiembre de 1998, en el cual se dictó sentencia de primer grado con fecha 20 de mayo de 2015, la que rechazó la reclamación interpuesta contra las Liquidaciones N°1055 a 1060 del 28 de julio de 1998, que cobran diferencias de IDPC e IGC de los años tributarios 1995, 1996 y 1997, por no justificar los orígenes de los fondos empleados en distintas inversiones.

Esta decisión fue recurrida de apelación por el contribuyente y confirmada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que rechazó la excepción de prescripción y confirmó la de primer grado. Deduciendo el reclamante recurso de casación en el fondo respecto de la sentencia de segundo grado, cuyo tenor se estructuraba (en lo que en materia de prescripción nos interesa) sobre la base de una vulneración del debido proceso, amparado y regulado en el art. 19 N°3 inc. 6° de la CPR, en relación con el art. 8 N°1 de la CADH, alegando que una de las condiciones mínimas que garantiza este derecho, es que la dictación de la sentencia se materialice dentro de un plazo razonable, por lo que las nulidades declaradas dentro del procedimiento no justifican la inaplicabilidad de los preceptos invocados.

Asimismo, la casación reclamaba la infracción de los arts. 24 inc. 2°, 147, 200 y 201, todos del CT, debido a que no serían las únicas normas entregadas por el legislador para resolver el asunto, obviando el hecho de que la suspensión de la prescripción no puede operar indefinidamente porque transforma el plazo en irrazonable. Lo anterior en virtud de que el fallo de segunda instancia indicara en su considerando quinto que no se han cumplido los presupuestos de los arts. 200 y 201 del CT para que opere la prescripción, como únicas reglas legales de aplicación general en esta materia.

Finalmente, el recurso fue acogido por la CS, desarrollando el fundamento y análisis en dos aristas. En primer lugar, se cuestionó si era procedente la aplicación de los preceptos internacionales citados por la reclamante al caso concreto, llegando a la conclusión de que por aplicación del art. 5° de la CPR, las reglas de derecho constitucional e internacional que imponen el juzgamiento dentro de un plazo razonable, como parte del derecho a un debido proceso, son directamente aplicables al pleito. En segundo término, analizó la forma de integrar las normas de derecho interno con las normas constitucionales y de derecho internacional atingentes al caso, llegando a la conclusión de que *“si bien la conjunción de los arts. 201 incs. 2° y 3° dejan en claro que la presentación del reclamo basta para suspender el curso de la prescripción que*

consagra el CT y que ese estado se mantiene, de acuerdo con su inc. final, mientras los impuestos no pueden girarse, ya sea en primera instancia por disposición de la ley o enalzada a petición del reclamante (art. 24 inc. 2° y 147), no es posible aceptar, en razón de la antedicha normativa —preferentemente integrada, en lo internacional, por el pacto de San José de Costa Rica y el art. 5° de la Carta Política, en lo nacional—, que tal suspensión opere, en la práctica, de manera indefinida, deviniendo la acción de cobro del Fisco, en los hechos, en imprescriptible, sin fundamento legal”.

Concluyendo la Corte que se debe optar por la interpretación que de mejor manera resguarde y concrete la garantía, lo que no se logra aplicando únicamente la ley positiva del ordenamiento interno, pues ello importaría someter al contribuyente a una situación que perpetúa la indefinición de su situación fiscal y patrimonial, generando que éste se encuentre indeterminadamente expuesto a la realización de sus bienes ante la inactividad del ente fiscalizador para realizar el cobro de lo adeudado, *“resulta(ndo) contradictorio que la máxima prescripción que contempla el CC. opere al vencimiento del término de diez años y, en cambio, la extinción de la pretensión fiscal pueda requerir un mayor plazo y encontrarse en suspenso indefinidamente”.*

Por último, en su considerando séptimo, la Suprema Corte expresa que la prolongada tramitación del proceso, como consecuencia de la nulidad declarada respecto del primer proceso tramitado ante un tribunal carente de jurisdicción y habiéndose ejercido el derecho de opción por el contribuyente para que el conocimiento de su reclamo pasara a ser competencia de los TTA, no es imputable éste último (en contraposición a lo razonado en sentencia Rol N°99.964-2016 del 19 de diciembre de 2018 de la CS).

Dicha sentencia se acordó con el voto en contra de los Ministros señores Juica y Dahm, quienes estuvieron por rechazar el recurso de casación en el fondo, en virtud de que, en su concepto, si bien la garantía a ser juzgado en un plazo razonable del art. 8.1 de la CADH tiene aplicación directa en nuestro ordenamiento nacional, estamos ante un concepto jurídico indeterminado por no contener la decisión de lo que debe entenderse como un tiempo razonable para justificar un juzgamiento, de manera que para determinar si dicho lapso ha sido excedido en la aplicación de justicia, se debe ponderar caso a caso las condiciones establecidas para que la Corte pueda llegar a la conclusión de que han excedido el contexto legal.

Aclarando los disidentes que lo que se castiga constitucionalmente es la tardanza producida en la tramitación del proceso mismo y no en la demora del Estado por cobrar un tributo, por lo que la duración real del juicio sólo debe contarse a partir de la fecha en la cual se tuvo por legalmente interpuesto el reclamo hasta la sentencia definitiva de primer grado. Agregando finalmente que, tratándose de un procedimiento contradictorio, la demora debe atribuirse necesariamente a la poca actividad o retardo de quien invoca la nulidad, de manera que para que sea admisible esta pretensión, requiere que previamente se haya demostrado una diligencia del reclamante en el impulso procesal del juicio tributario, lo que a juicio del voto disidente no habría ocurrido en el caso particular.

b) Jurisprudencia en contra de acoger la excepción de prescripción

1. CS Rol N°99.964-2016 del 19 de diciembre de 2018: referido a un procedimiento de reclamo tributario iniciado por un contribuyente persona jurídica, en el cual se dictó sentencia de primer grado con fecha 25 de abril de 2016, la que negó lugar a la reclamación en contra de un Giro por diferencias de Impuesto a la Renta de Primera Categoría correspondiente al A.T. 2003.

Esta decisión fue apelada por la reclamante y luego la Corte de Apelaciones de Santiago con fecha 21 de octubre de 2016 rechazó la excepción de prescripción y confirmó el fallo de primer grado por el cual se desestimó el reclamo, declarando que los intereses moratorios del art. 53 del CT no se han devengado durante el período comprendido entre la fecha en que se presentó el reclamo y la que lo tuvo por definitivamente interpuesto, es decir, entre el 12 de mayo de 2006 y el 16 de noviembre de 2015, respectivamente.

Se dedujo recurso de casación en el fondo y en la forma por la reclamante respecto de la sentencia de segundo grado, cuyo tenor del recurso de fondo se estructura sobre la base de sostener (en lo que en materia de prescripción nos interesa) que lo decidido infringió los arts. 8 N°1 de la CADH, en relación a lo dispuesto por los arts. 5° y 19 N°3 de nuestra CPR, alegando la prescripción e invocando la excesiva tardanza del proceso ante el tribunal de primer grado por circunstancias no atribuibles al contribuyente, denunciando que se ha ignorado un requisito de procedencia de la excepción de prescripción, como es la demora en la tramitación del proceso. Agregando que la presunta deficiencia en la prosecución del juicio por parte de la reclamante cede ante la preeminencia de los derechos reconocidos internacionalmente.

Finalmente, el recurso de casación en el fondo fue rechazado por la CS, quien tuvo como principales argumentos decisorio litis, aquellos ya expresados en dos sentencias anteriores (Rol N°21.647-2014 de 10 de junio de 2015 y Rol N°16.644-2014 de 10 de septiembre de 2015), los cuales han indicado que en este debate jurídico no hay duda de la aplicación directa de las normas internacionales que consagran la garantía de ser juzgado dentro de un plazo razonable, en atención a su publicación en el DO y en concordancia a lo prescrito en el inc. 2° del art. 5° de la CPR, el que establece como deber del Estado respetar y promover los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana garantizados por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.

Sin embargo, dicha garantía, a pesar de aludir a la determinación de derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, tiene mayor relevancia en el ámbito penal, donde es el Estado quien dirige la acción en contra del sujeto a quien se imputa la vulneración de bienes jurídicos, lo que a criterio de la Corte, justificaría la protección al ciudadano contra los excesos de la persecución criminal, contraponiéndolo al procedimiento tributario, donde el contribuyente es quien ejerce la acción dirigida en contra de un órgano del Estado, requiriendo la intervención judicial para la resolución del conflicto tributario, dando a entender que en este orden impositivo se debe analizar con especial cuidado la garantía de ser juzgado dentro de un plazo razonable.

Agregando que la garantía a ser juzgado dentro de un plazo razonable carece de una regla concreta de aplicación al no contener la determinación de lo que debe entenderse como un plazo razonable, quedando supeditada al intérprete judicial, quien deberá considerar las circunstancias del caso que permitan establecer la concurrencia de hechos que obliguen a entender que ha tenido lugar una dilación inexcusable, tales como; la complejidad del asunto, la diligencia de las autoridades judiciales y la actividad procesal del interesado, citando al Sistema Americano de Protección a los Derechos Humanos.

Por ende, dicha toma de razón no sería acerca del plazo máximo por el que pudo razonablemente dilatarse un procedimiento de reclamación sin vulnerar la garantía judicial, sino que significaría el reconocimiento de un tiempo máximo en el que perentoriamente debe sustanciarse y resolverse todo el procedimiento de reclamación, de aplicación general y abstracta, prescindiendo de las circunstancias particulares del caso y los criterios antes referidos, para terminar en el establecimiento de un plazo de caducidad.

Finalmente, el último argumento utilizado por la CS para rechazar la excepción de prescripción radica en la omisión del contribuyente respecto a una petición o actuación que evidenciara que la dilación del proceso le estuviere causando algún perjuicio grave en sus intereses, señalando que no se efectuó ninguna solicitud para instar por una pronta terminación del juicio mediante herramientas procesales otorgadas por la ley para dicho fin.

El mentado fallo tuvo un voto en contra perteneciente al Ministro señor Cisternas, otorgando una interpretación y razonamiento que concuerda con la postura de este trabajo, porque en su concepto, una correcta aplicación en respeto de las normas constitucionales y de derecho internacional, exige que la acción de justicia sea rápida y oportuna, tanto en escuchar a los justiciables como en resolver los problemas planteados, sea en cualquier ámbito del derecho, debiendo resolverse el conflicto en un plazo razonable, lo que aplicado al GR del Título II del Libro II del CT, corresponde a seis años desde la interposición del reclamo.

2. CS Rol N°17.675-2016 del 08 de marzo de 2017: referido a un procedimiento de reclamación en contra de la Liquidación N°29 del 21 de enero de 1998, la que persigue el pago del impuesto único del art. 21 inc. 3° de la LIR, correspondiente al A.T. 1996, respecto de la cual el contribuyente persona jurídica dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones que revocó la sentencia de primera instancia la cual había acogido la reclamación tributaria, y en su lugar, confirmó la liquidación, con costas.

El recurso de casación indica como vulneradas (en materia de prescripción) las disposiciones del art. 5 de la CPR, en relación con el art. 5 de la CADH y los arts. 52 y 2492 del CC., aduciendo que han transcurrido más de 20 años desde que ocurrieron los hechos y más de 18 desde que comenzó la etapa administrativa, por lo que con fecha 29 de abril de 2015 la contribuyente solicitó la prescripción de la acción de cobro del Fisco, siendo ésta acogida en primera instancia y revocada por el fallo recurrido. Acto seguido, afirma que ni la complejidad del asunto, ni la actividad procesal de las partes, ni los actos de quienes los alega tienen que ver con la prescripción.

Finalmente, el recurso fue rechazado por la CS, la que tuvo como principales argumentos decisorio litis, aquellos ya expresados en dos sentencias anteriores (Rol N°21.647-2014 de 10 de junio de 2015 y Rol N°16.644-2014 de 10 de septiembre de 2015), utilizando idénticos argumentos a los señalados en la sentencia de la letra b) N°1 de este trabajo, en sus párrafos cuarto, quinto, sexto y séptimo.

La sentencia fue acordada con el voto en contra del Ministro Sr. Künsemüller y del abogado integrante Sr. Rodríguez, quienes estuvieron por acoger el recurso y declarar en el fallo de reemplazo la prescripción de la acción de cobro del Fisco, argumentando la supremacía que tienen los derechos garantizados por las normas internacionales y constitucionales, las cuales demandan que la acción de la justicia sea rápida y oportuna, debiendo resolver el conflicto en un tiempo razonable, el que, en el caso del procedimiento de reclamación correspondería a seis años desde la interposición del reclamo.

3. CS Rol N°6106-2013 del 10 de julio de 2014: referido a un procedimiento de reclamación de liquidaciones tributarias iniciado por un contribuyente persona jurídica, en el que se dictó sentencia de primer grado con fecha 21 de noviembre de 2011, en virtud de la cual se negó lugar al reclamo de las Liquidaciones de junio del año 2000, por IDPC, confirmándolas, condenando a la sociedad al pago de las costas.

Esta decisión fue recurrida de apelación por la reclamante y confirmada por la CAS con fecha 8 de julio de 2013, con declaración de que los intereses moratorios que establece el art. 53 del CT no se han devengado durante el período comprendido entre el 28 de julio de 2000 y el 28 de febrero de 2007, fecha esta última en que recién se tuvo por presentado el reclamo sin costas del recurso. En la misma resolución se rechazó la nulidad de derecho público y prescripción de la liquidación promovida por la reclamante en su escrito de apelación.

El abogado en representación del reclamante, dedujo un recurso de casación en el fondo respecto de la sentencia de segundo grado, cuyo tenor se estructura sobre la base de sostener que las acciones de cobro de los tributos presuntamente adeudados han prescrito, por haber transcurrido, durante la extensión temporal que abarcó la nulidad declarada en el presente juicio (1 de agosto de 2000 a 13 de febrero de 2007), el plazo que prescribe la ley al efecto, alternativa que la sentencia impugnada descarta basada en que el plazo de prescripción se ha interrumpido al interponerse el reclamo tributario.

Finalmente, el recurso fue rechazado por la CS, quien tuvo como principales argumentos decisorio litis el hecho de que no existe en nuestro ordenamiento tributario una norma que exija que el reclamo se encuentre proveído para que genere el efecto de suspender la prescripción, en una interpretación entendida como “armónica” por la CS de los arts. 2514 del CC. y los arts. 201 inc. final, 24 inc. 2°, 124 y 125 del CT. Utilizando un razonamiento y un criterio interpretativo a nuestro juicio extremadamente positivista y legalista, puesto que ignora el hecho de que el contribuyente-reclamante, tuvo que esperar casi 7 años para que su reclamo fuese proveído, lo cual supera a todas luces el término de prescripción extraordinario establecido en el mismo ordenamiento impositivo, dando lugar a una suspensión de la prescripción por el término de una década.

El mentado fallo tuvo un voto en contra perteneciente al Ministro señor Künsemüller, quien al ponderar las normas especiales del CT con los derechos consagrados en las normas constitucionales e internacionales, concluye que la extensión de la suspensión en este caso aparece como contraria a lo que debe entenderse por plazo razonable como garantía judicial, y que a pesar de que el origen de dicha prolongación sea por la inactividad del justiciable, tal circunstancia cede ante la ponderación y primacía de los derechos internacionales.

VI DESAFÍOS DE LA MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA

La última reforma que ha experimentado nuestro derecho impositivo se materializó en la Ley N°21.210 que moderniza la legislación tributaria, publicada en el DO el día 24 de febrero de 2020, la cual tuvo como primer enfoque impulsar la economía y el crecimiento económico del país, pero que finalmente terminó por enfocarse en aumentar la recaudación fiscal para el financiamiento de la agenda social del segundo gobierno del presidente Sebastián Piñera⁴⁵.

Si bien esta reforma no realizó ninguna modificación a los arts. 200 y 201 del CT, encargados de regular los plazos de prescripción tributaria, resulta interesante para estos efectos, analizar dos de los nuevos derechos del contribuyente consagrados como consecuencia del reemplazo realizado al art. 8 bis del CT, relacionados con el derecho a la información del sujeto obligado al pago, a saber, art. 8 bis N°4 y N°18.

El primero de estos nuevos derechos señala lo siguiente: “N°4. *Que las actuaciones del Servicio, constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización: c) Se informe la naturaleza y materia a revisar y el plazo para interponer alegaciones o recursos. Todo contribuyente tendrá derecho a que se certifique, previa solicitud, el plazo de prescripción que resulte aplicable*”⁴⁶ (el destacado en nuestro). Otorgando al contribuyente el derecho a solicitar al ente fiscalizador que emita una certificación respecto de los plazos de prescripción que resultaren aplicables al caso, derecho que junto con las letras a y b del precepto recién citado, elevan los estándares a los cuales debe ceñirse el SII al momento de interactuar con el contribuyente⁴⁷. Creemos que si en la práctica los contribuyentes comienzan a exigir y hacerse un hábito —dentro de los procesos administrativos a los que se ven enfrentados— la solicitud de dicha certificación, el Servicio se verá forzado a unificar el criterio respecto a la forma de contar los plazos de prescripción, tanto de sus plazos originales como aquellos que se han ampliado por causa de la citación realizada en términos del art. 63 del CT y respecto a fiscalizaciones que involucren situaciones de pérdidas de los contribuyentes.

⁴⁵ POLANCO ZAMORA, Gonzalo. Derechos de los Contribuyentes. En: Reforma Tributaria 2020: Principales Cambios. Chile, Tirant lo Blanch, 2020. pp. 27-57.

⁴⁶ Ley N°21.210. Chile. Moderniza la Legislación Tributaria. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, febrero 2020. Art. 8 bis.

⁴⁷ POLANCO ZAMORA, Gonzalo. Derechos de los Contribuyentes. Op. Cit., pp. 50-51.

Esta unificación del criterio se ve reforzada por el derecho consagrado en el N° 18 del art. 8 bis del CT, el cual señala que “*para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, se respeten los plazos de prescripción o caducidad tributaria establecidos en la ley*”, provocando que el Servicio de alguna manera establezca de manera inamovible los plazos de prescripción certificados a petición de cada contribuyente, en circunstancias que nos encontramos ante un acto administrativo que goza de una presunción de legalidad (art. 3° inc. final de la Ley N°19.880), por lo que posterior a dicha declaración no podría el SII en una instancia de fiscalización posterior o en un proceso judicial, alegar un plazo de prescripción distinto al certificado en tiempo pretérito a petición del contribuyente⁴⁸.

Otro desafío se configura con el art. 26 bis del CT, en cuanto a la consulta del contribuyente respecto de la posible aplicación de la CGA⁴⁹, ya que dicha modificación implica la posibilidad de que el contribuyente consulte al SII sobre la aplicación de normas anti elusivas, incluyendo una especie de silencio positivo en caso de que el órgano fiscalizador no respondiera la consulta dentro del plazo administrativo establecido, siempre y cuando el contribuyente de aviso al SII de la cercanía del término del plazo para contestar (10 días previos a su vencimiento), supuesto en el cual el plazo de la administración se extiende⁵⁰.

En el trámite ante el Senado, las modificaciones aprobadas por la Cámara de Diputados se mantuvieron, con excepción del plazo que tiene el Servicio para contestar la consulta, el cual quedó establecido en 90 días.

La norma final determinó que en caso de que el interesado dentro de los diez días hábiles previos al cumplimiento del plazo de los 90 días para resolver notifique por correo electrónico a la autoridad competente de dicho vencimiento, el plazo del SII se amplía por 30 días hábiles más, los que se suman a continuación del vencimiento del plazo original.

Señalando expresamente la Circular N°44 del 26 de junio de 2020 sobre Modificaciones al CT, que si se vence el plazo señalado, sin que el Servicio haya notificado la respuesta al interesado, operará el silencio administrativo positivo, respecto del cual, para todos los efectos legales, se entenderá que no resultan aplicables al caso de que se trate las normas de los arts. 4° bis, 4° ter y 4° quáter del CT, ni ninguna de las normas especiales anti elusivas existentes.

Los efectos de este símil del silencio positivo administrativo transportado desde la Ley N°19.880⁵¹ CT, son que se reconoce la caducidad o pérdida de la competencia de

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Cláusula General Anti-elusión, tomando la acepción del profesor Francisco Saffie G, o también, popularmente conocida como NGA.

⁵⁰ SAFFIE GATICA, Francisco. Análisis de las modificaciones propuestas en el Proyecto de “Modernización Tributaria” a la regla interpretativa del Código Tributario y las normas anti-elusión como intento de privatización del Derecho Tributario. En: Reforma Tributaria 2020: Principales Cambios. Chile, Tirant lo Blanch, 2020. pp. 83-125.

⁵¹ Ley N°19.880. CHILE. Establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del estado. Ministerio Secretaría General de la Presidencia, Santiago, Chile, mayo de 2003, p. 19.

la administración tributaria para calificar los actos, contratos, negocios o actividades económicas consultadas por el contribuyente como elusivas, ya sea por la CGA o por normas especiales anti-elusión. Renunciando a su aplicación en el supuesto de que no contestase la consulta del contribuyente dentro del plazo legal, viéndose impedido de fiscalizar dichos actos o negocios a pesar de no encontrarse amparados por los plazos de prescripción tributaria (ordinaria u extraordinaria dependiendo el caso), generando otra pugna entre las normas que regulan los plazos de prescripción que tiene el Fisco para fiscalizar y cobrar los tributos adeudados.

Esto puede generar graves problemas en la actividad fiscalizadora del Servicio, puesto que significa reducir considerablemente los plazos que tienen para fiscalizar y revisar los antecedentes de los contribuyentes, supeditando dicho término a la consulta del mismo fiscalizado, quien buscará por esta vía inhibir la acción del Fisco en un lapso menor a aquel exigido por la prescripción⁵², desvirtuando aún más esta institución tan importante para la seguridad jurídica del contribuyente y generando criterios dispares en cuanto a lo que debe entender como razonable al momento de enfrentarse a un procedimiento tanto administrativo como judicial.

CONCLUSIONES

En atención a la jurisprudencia desarrollada por las Cortes Internacionales de Derechos Humanos, como la Corte Interamericana, el Tribunal Europeo y el TC Español, nuestros tribunales de justicia deben unificar los criterios de interpretación en miras a consagrar la supremacía de los derechos humanos garantizados por los tratados internacionales, ponderando el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable por sobre la norma interna de la suspensión de la prescripción.

Resultan fundamental identificar los problemas prácticos que presenta la aplicación directa de la norma que regula la suspensión de la prescripción sin una integración de los derechos internacionales. Lo anterior, con el objeto de identificar la razonabilidad del plazo por los cuales puede prolongarse la incertidumbre que implica para todo contribuyente la posibilidad de que, como resultado de una sentencia definitiva del reclamo tributario, se le liquiden los impuestos reclamados, ya que deberá destinar o perder parte de sus bienes para cubrir el crédito que invoca el Fisco, con los previsibles colaterales en todo orden de la vida del contribuyente que ello significa.

La garantía del debido proceso debe consagrarse como principal estandarte en la actuación de los Estados, los cuales son los encargados de tomar las medidas necesarias para proteger y promover este derecho.

En conclusión, un orden supraconstitucional o neo constitucionalista obligará a los órganos de la jurisdicción a aplicar el criterio hermenéutico del principio *pro homine*, mediante el cual en materia de derechos humanos siempre deberá aplicarse al caso concreto la norma más favorable al ser humano, recurriendo a la norma de interpretación más extensiva cuando se trate de reconocer derechos consagrados

⁵² CENTRO DEMOCRACIA Y COMUNIDAD. Análisis del Proyecto de Ley de “Modernización Tributaria”. Santiago, Chile, 2018. 141 pp.

internacional y constitucionalmente. Por cuanto el hecho de ignorar la garantía del contribuyente a ser juzgado dentro de un plazo razonable y hacer una aplicación preferente de la norma interna de la suspensión de la prescripción, importaría someterlo a una carga que perpetúa la indefinición de su situación fiscal y patrimonial, en una continua vulneración de su derecho a obtener un pronunciamiento jurisdiccional definitivo respecto a su requerimiento, sea éste favorable o desfavorable.

Siendo el desafío a corto plazo lograr la unificación de los criterios de aplicación de la prescripción tributaria, consagrando el “*Derecho a que se uniformicen para todos los tributos los plazos de prescripción, en tiempos razonables, tanto de los poderes y acciones de la Administración para fiscalizar, determinar y recaudar tributos, como para aplicar sanciones*”⁵³.

⁵³ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. [en línea] XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario: septiembre de 2012. Santiago de Compostela, España. <http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf> [consulta: 28 de mayo de 2020].

EL CATÁLOGO DE ESQUEMAS TRIBUTARIOS. UN ANÁLISIS COMPARADO ENTRE LOS CATÁLOGOS PUBLICADOS EN CHILE Y EL REINO UNIDO

PABLO BRAVO BURNIER⁵⁴

RESUMEN

Con ocasión de la incorporación de la NGA a nuestro ordenamiento jurídico en el año 2014 (vigente desde el año 2015), el Servicio ha publicado el Catálogo de Esquemas Tributarios, analizando transacciones específicas en el marco de la elusión tributaria. Sin embargo, no es la única administración tributaria en haber publicado un catálogo de esta naturaleza, existiendo uno similar en el Reino Unido, publicado en el año 2013. El propósito de este artículo es efectuar un análisis comparado entre los Catálogos de Esquemas Tributarios chileno e inglés, con el objetivo de extraer posibles mejoras que puedan perfeccionar la aplicación del Catálogo chileno.

PALABRAS CLAVES: Elusión tributaria, Norma General Antielusiva, Catálogo de Esquemas Tributarios.

INTRODUCCIÓN

La elusión tributaria es, probablemente, uno de los principales focos de la legislación y la política tributaria hoy en día. Naturalmente, la forma de combatirla sigue siendo una cuestión que se aborda de manera diferente en cada país. Así las cosas, muchos países han tomado distintos caminos en esta tarea.

Como bien es sabido, en el año 2014 se publicó la Ley N° 20.780, luego “simplificada” mediante la Ley N° 20.899 de 2016, mediante las cuales se aprobó la reforma tributaria de la Ex Presidenta Michelle Bachelet. Entre otras cosas, en dichas leyes se incorporaron al CT los arts. 4° bis, 4° ter, 4° quáter y 4° quinquies, los cuales fueron

⁵⁴ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Pontificia Universidad Católica de Chile. LLM in Taxation, London School of Economics and Political Science. Magíster (c) en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez. Abogado asociado del estudio Dentons Larraín Rencoret. El autor agradece los comentarios recibidos por parte de Felipe Lizama Allende y Pablo Marín Concha en la fase de redacción del presente artículo.

denominados, en su conjunto, como la “Norma General Antielusión” (en adelante, “NGA”), que entró en vigencia el 30 de septiembre de 2015⁵⁵. Ésta fue concebida como una respuesta a las planificaciones tributarias agresivas a las cuales, hasta entonces, sólo se había intentado atacar por la vía judicial recurriendo a normas supletorias, al no existir en nuestro ordenamiento jurídico una norma legal genérica que sancionara la elusión tributaria.

Posteriormente, y a lo largo de la vigencia de la NGA, el SII, ejerciendo sus funciones interpretativas (de acuerdo al art. 6° del CT), publicó en el año 2016 un Catálogo de Esquemas Tributarios en el cual se han puesto en evidencia ciertos esquemas utilizados por los contribuyentes y que, a juicio del SII, serían sancionables bajo la NGA. Adicionalmente a lo anterior, el mismo SII ha publicado una serie de oficios analizando consultas de contribuyentes al amparo del art. 26 bis del CT. No obstante lo anterior, la NGA nunca se ha aplicado judicialmente a esta fecha.

Sin embargo, el enfoque preventivo adoptado por el Servicio no es el único en el mundo. Si bien la NGA tuvo como principales influencias las normas antielusivas española⁵⁶ y alemana⁵⁷, también existen experiencias en el mundo del *common law* relacionadas con la elaboración de catálogos por autoridades tributarias.

En efecto, en el año 2013, poco después de que el Reino Unido promulgara su propia NGA (*General Anti Abuse Rule*, o “GAAR”, por sus siglas en inglés), la autoridad tributaria inglesa (*Her Majesty’s Revenue and Customs*, o “HMRC”, por sus siglas en inglés) publicó una circular en la cual se analizó dicha norma (la “Circular del GAAR”)⁵⁸, emitiendo instrucciones generales sobre la materia. Precisamente, en dicha circular, el HMRC publicó un catálogo en el que se analizaron transacciones

⁵⁵ Con fecha 24 de febrero de 2020 fue publicada la Ley N° 21.210 sobre Modernización Tributaria. A pesar de que el Mensaje presidencial que le dio origen (N° 106-366 de 23 de agosto de 2018) tenía en un inicio modificaciones a la NGA, éstas no fueron incorporadas en el texto definitivo, manteniéndose su texto íntegro tal como fue aprobado en las leyes 20.780 y 20.899. Sin embargo, sí se incorporó un nuevo caso específico de elusión, no dentro del marco general de la NGA, sino que en las normas de los regímenes tributarios (art. 14 A) N° 9 de la LIR).

⁵⁶ Arts. 13 al 16 de la Ley General Tributaria de España de 1963 (según fue modificada por la Ley General Tributaria 58/2003).

⁵⁷ Párrafo 42.1. de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 (*Abgabenordnung*).

⁵⁸ Circular del GAAR Guía de la Regla General Antiabuso del HMRC (aprobada por el Grupo Asesor del GAAR con efecto a partir del 11 de septiembre de 2020), Partes A, B y C <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/916667/gaar_parts_a_b_c_2020.pdf>, [consulta: 6 de octubre de 2020]; Guía de la Regla General Antiabuso del HMRC (aprobada por el Grupo Asesor del GAAR con efecto a partir del 11 de septiembre de 2020), Parte D – Ejemplos <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/916666/gaar-part-d-2020.pdf>, [consulta: 6 de octubre de 2020]. De hecho, la primera circular del GAAR fue publicada el 15 de abril de 2013, y ha experimentado varias modificaciones. Las partes A, B, C y E han sido modificadas cuatro veces, y la parte D fue modificada en dos ocasiones. Su última versión entró en vigencia el 11 de septiembre de 2020.

u operaciones particulares en el contexto de los requisitos generales del GAAR (en adelante, el “Catálogo Inglés”)⁵⁹.

El objetivo de este trabajo es ofrecer un análisis comparativo entre los enfoques adoptados por Chile y el Reino Unido en relación con la elusión tributaria a través de una NGA y un GAAR, respectivamente, en particular, mediante el análisis de ambas publicaciones de catálogos en los que las autoridades tributarias analizan una lista de esquemas potencialmente abusivos.

Si bien comentaremos tangencialmente algunos ejemplos provistos en el Catálogo de Esquemas Tributarios chileno, este trabajo no se enfocará en el análisis de ninguna transacción en particular enumerada en ambos catálogos, sino que considerará un enfoque más amplio a fin de evaluar si, tomando en cuenta la experiencia comparada del Reino Unido en esta materia, el Catálogo de Esquemas Tributarios chileno puede ser considerado eficaz —o no— en el marco de la actual NGA, la evaluación de sus actuales desafíos y los efectos que tendría su aplicación efectiva en los contribuyentes.

En consecuencia, analizaremos si se pueden extraer lecciones a partir del Catálogo Inglés para mejorar el Catálogo de Esquemas Tributarios chileno. En este sentido, sostendremos a lo largo de nuestro análisis que el Catálogo de Esquemas Tributarios no da mucha certeza a los contribuyentes y que sus defectos estructurales han incluso potenciado su efecto disuasivo. Estos problemas surgen también de la forma en que está redactada la NGA que le da origen. Finalmente, trataremos de proponer algunas soluciones a estos problemas.

La estructura de este artículo es la siguiente. En capítulo I explicaremos de manera sucinta la experiencia chilena con la NGA y el Catálogo de Esquemas Tributarios. En el capítulo II se hará lo mismo respecto de la forma en que el Reino Unido ha abordado el problema de la elusión tributaria a través del GAAR, y se analizará en qué medida las instrucciones y el catálogo emitidos por el HMRC han establecido ejemplos concretos para ilustrar las disposiciones generales del GAAR. A la luz de las diferencias entre cada sistema y cada catálogo, evaluaremos los principales defectos del Catálogo de Esquemas Tributarios chileno en el capítulo III. En base a este análisis, en el capítulo IV ofreceremos algunas soluciones a estos problemas. Finalmente, formularemos las conclusiones de rigor.

I

LA EXPERIENCIA CHILENA CON LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA Y EL CATÁLOGO DE ESQUEMAS TRIBUTARIOS

En este apartado, explicaremos las principales características de la NGA, así como la forma en que el SII ha interpretado esta norma mediante circulares, oficios y el Catálogo de Esquemas Tributarios.

⁵⁹ El catálogo de transacciones o esquemas se analiza en la Parte D de la Circular del GAAR del Reino Unido.

El concepto de elusión tributaria

Previo al análisis y propósito de este artículo, creemos necesario y fundamental explicar en primer lugar, resumidamente, qué ha entendido la doctrina por elusión tributaria, sin perjuicio de que las normas jurídicas vigentes puedan o no ajustarse a esta definición⁶⁰.

El problema de la elusión tributaria nace de la formalidad y legalidad del derecho tributario⁶¹. La mayoría de los sistemas jurídicos han establecido como principio fundamental la legalidad de los tributos (lo cual se traduce en que sólo una ley puede establecer un impuesto, así como determinar sus elementos esenciales como asimismo eliminarlo), de modo que sólo los hechos gravados establecidos en una ley pueden dar origen a impuestos⁶². A *contrario sensu*, los actos jurídicos que no se ajusten en la descripción formal de un hecho gravado no generarán tributación. Naturalmente, ciertos contribuyentes buscarán efectuar diversos actos con el objetivo de lograr el mismo resultado, pero sin incurrir en hechos gravados propiamente tal, con el objeto de disminuir la carga tributaria. Entonces, dentro de las diversas actitudes que podríamos encontrar en los contribuyentes, tenemos lo siguiente; por un lado, habrá contribuyentes quienes simplemente usarán las franquicias que en la legislación fueron establecidas con ese preciso fin (tales como la depreciación), lo que se conoce como “*tax mitigation*”. Otros, estructurarán sus negocios de forma tal que la menor carga tributaria que resulte se encuentre debidamente fundamentada por razones económicas de peso que sustenten dichas estructuras, lo que se conoce como planificación tributaria. Finalmente, también habrá contribuyentes que crearán mecanismos artificiales para lograr ventajas tributarias, burlando así la concreción del hecho gravado. En este último caso estaremos hablando doctrinariamente de elusión. Así las cosas, en el centro de la discusión tenemos una tensión entre medios y fines en la legislación tributaria. Por esta misma razón, la doctrina ha definido la elusión tributaria como una infracción indirecta de la ley tributaria, esto es “*una infracción a sus propósitos, pero no a su letra*”⁶³. De esta forma, el problema de la elusión tributaria

⁶⁰ Para una revisión más exhaustiva del tema, ver, por ejemplo, VERGARA QUEZADA, Gonzalo. ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile (14), 2016, pág. 199-238; FAÚNDEZ UGALDE, Antonio y FUENTES MANRÍQUEZ, José F. Análisis jurisprudencial de dos casos verificados con anterioridad a la entrada en vigor de la norma general antielusiva y desafíos que plantea el nuevo estatuto jurídico. Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. (22), 2019, pág. 175-191, y FAÚNDEZ UGALDE, Antonio. Problemas de aplicación de las normas antielusión. Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. (15), 2016.p. 101-122.

⁶¹ WEISBACH, David A. Formalism in the Tax Law. 66 The University of Chicago Law Review. Vol. 66, 1999 p. 877.

⁶² En nuestro ordenamiento jurídico, el principio de legalidad tributaria se encuentra recogido en el art. 19 N°20 de la CPR, entre otras normas.

⁶³ VERGARA QUEZADA, Gonzalo. ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. (14), 2016, p. 201.

ocurre antes de que el hecho gravado se verifique⁶⁴. En este sentido, la doctrina comparada ha señalado además que las normas tributarias favorecen lo que se ha denominado como el problema del arbitraje⁶⁵, que va a ocurrir cuando un contribuyente tenga la opción de elegir entre distintos regímenes tributarios o franquicias tributarias con el objeto de disminuir su carga impositiva.

Sin embargo, no sólo se trata de un incumplimiento indirecto de la ley tributaria efectuado con el único objetivo de evitar incurrir en hechos gravados. En efecto, si ahondamos en el concepto de incumplimiento indirecto, éste debe ser de una entidad considerable, de lo contrario cualquier planificación tributaria sería considerada como elusiva. Por lo tanto, se ha entendido, además, en la misma dirección, que la elusión implica un uso anormal de ciertos medios jurídicos o económicos por parte de los contribuyentes, para así dar cuenta de una intención elusiva⁶⁶. De hecho, el uso de transacciones o actos anormales dará un indicio de lo que comúnmente se ha denominado como una “planificación tributaria agresiva”.

Por último, la doctrina ha situado la elusión tributaria a medio camino entre lo que se conoce como la “planificación tributaria” o el “legítimo derecho de opción”, en un extremo, y la evasión tributaria (consistente en el incumplimiento doloso de la ley tributaria, es decir, no pagar impuestos habiendo incurrido en el hecho gravado), en el otro extremo. Qué tanto nos acerquemos a un extremo u otro va a depender de los hechos específicos en cada ocasión.

Este espacio intermedio entre la evasión y la planificación tributaria es lo que la doctrina inglesa ha denominado como la “zona gris”⁶⁷, y la elusión tributaria se sitúa justamente dentro de esta “zona gris”. Esto conlleva una dificultad para definirla, ya que la determinación de una conducta elusiva requiere un análisis de diversos factores en muchos casos subjetivos. Sin embargo, la distinción anterior resulta de utilidad para efectos de nuestro artículo, ya que con esto distinguimos conceptualmente la elusión tributaria de la planificación tributaria. Son dos conceptos distintos, ya que en uno u otro caso se darán diferencias sustantivas en los medios jurídicos utilizados. Y, más importante aún, para determinar si estamos en uno u otro caso, se deberá llevar a cabo un análisis sustantivo de todos los factores que inciden en ello.

⁶⁴ BRZOVIC GONZÁLEZ, Franco. Ley de Evasión y elusión tributaria. Revista de derecho Universidad Finis Terrae. (5), 2001, p. 57.

⁶⁵ STIGLITZ, J. The Economics of the Public Sector. Nueva York, W.W. Norton Company, 2000. pp. 678-692.

⁶⁶ En efecto, y, tal como veremos más adelante, por ejemplo, la legislación del Reino Unido ha recogido este criterio, al considerar como una hipótesis de elusión tributaria “si el medio para lograr esos resultados (ventaja tributaria) implica uno o más pasos artificiales o anormales” (“*whether the means of achieving those results involves one or more contrived or abnormal steps*”).

⁶⁷ FREEDMAN, Judith. The Tax Avoidance Culture: Who is Responsible? Governmental Influences and Corporate Social Responsibility. Current legal problems. Volumen 59(1), 2006. p. 365.

*La Norma General Antielusiva*⁶⁸

En la reforma tributaria del año 2014⁶⁹, y siguiendo en gran parte la Ley General Tributaria española de 1963 (y en menor medida la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, *Abgabenordnung*)⁷⁰ para definir el término de abuso de formas jurídicas⁷¹, el gobierno de Michelle Bachelet decidió incorporar una NGA al CT, la cual aún no ha sido aplicada judicialmente. Esta NGA fue ideada en base a un principio común a otras normas generales antielusivas en el derecho comparado, esto es, atacar esquemas y transacciones elusivas que, si bien se ajustan al tenor literal de la ley, no se avienen a su espíritu. El Gobierno adujo que la elusión tributaria produce serias distorsiones en la equidad⁷² que debiera haber entre contribuyentes⁷³. Pero en materia de finanzas públicas, enfatizó que una de las consecuencias más nefastas de la elusión es que implica una menor recaudación tributaria, lo que en la doctrina comparada se conoce como el “*tax gap*”, de forma que era necesario hacerse cargo de este problema. Además, el Gobierno explicó que la falta de una NGA generaba un problema regulatorio. En efecto, las normas específicas que aplicaba el SII en los procesos de fiscalización para, por ejemplo, rechazar el uso de pérdidas tributarias, rechazar gastos etc., no eran por sí mismas suficientes para hacer frente a la elusión tributaria. Incluso existían esquemas que sobrevivían a procesos judiciales, tomando en consideración la incipiente tendencia de las Cortes en los casos de elusión. En efecto, antes de la NGA, los tribunales de justicia se habían aventurado en algunos

⁶⁸ Sin abordar en exceso, algunas notas adicionales del análisis de la NGA se pueden encontrar en BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión: Análisis desde la perspectiva del Derecho Privado*. Santiago, Ediciones UC, 2016.

⁶⁹ Ley N°20.780, CHILE. Publicada el 29 de septiembre de 2014, modificada por la Ley N°20.889, publicada el 8 de febrero de 2016.

⁷⁰ Hay que tener en consideración que al redactar la NGA se tomó en cuenta la experiencia de países con una tradición jurídica similar. Los países que han seguido una tradición de derecho civil han abordado históricamente la elusión tributaria desde la teoría del abuso del derecho. Véase WARD, David A. y otros. *The Business Purpose Test and Abuse of Rights*. *British Tax Review*. (2), 1985, pp. 68-123, para un análisis exhaustivo de cómo esta teoría ha llegado a varios países de tradición civil.

⁷¹ BOETSCH GILLET, ob. cit. p. 48. Lo sorprendente es que, en su momento, algunos parlamentarios enfatizaron los problemas que conllevaba redactar la NGA desde el ejemplo de la norma española, habida consideración que ha habido jurisprudencia contradictoria sobre la norma antielusiva española desde su creación en el año 2004. *Historia de la Ley N°20.780 ‘Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario’ de 2014*. [en línea] <<https://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/44975/6/HL20780.pdf>> [consulta: 25 de marzo de 2019], p. 268. Ver también YÁÑEZ VALENZUELA, Felipe. *Análisis de la nueva Cláusula General Antielusiva*. *Revista de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. (11), 2016, pp. 233-250, para un mayor análisis.

⁷² YÁÑEZ HENRÍQUEZ, José. *Evasión tributaria: atentado a la equidad*. *Revista de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. (13), 2016, pp. 171-206.

⁷³ El gobierno chileno señaló este objetivo como uno de los más importantes en la redacción de la NGA. *Historia de la Ley N 20.780*, p. 6.

casos de elusión tributaria, resolviéndolos, recurriendo a la legislación supletoria, lo cual suscitó diversas reacciones en el mundo académico⁷⁴.

Esta insuficiencia normativa y regulatoria, que afecta tanto a la administración tributaria como los tribunales, y que se da como una razón del surgimiento de las normas generales anti elusión, ha sido referida por la doctrina comparada como “el fracaso de los poderes legislativos y administrativos”. En palabras de Malcolm Gammie, *“El GAAR refleja el fracaso de la política y la legislación actuales y, en particular, el hecho de que no se haya pensado con más detenimiento en la naturaleza de la base imponible —lo que se quiere gravar— y se haya articulado correctamente con mayor principio, claridad y propósito”*⁷⁵. La idea detrás de esto es que existía la creencia de que tanto la autoridad tributaria como los jueces necesitaban mayores herramientas normativas eficientes para atacar, de forma general, las planificaciones tributarias elusivas de los contribuyentes.

Sin embargo, la NGA chilena fue redactada e introducida en el proyecto de reforma tributaria en muy poco tiempo, sin que hubiera un verdadero debate público previo a su incorporación en el proyecto de reforma tributaria del año 2014. Por lo mismo, tampoco generó discusiones parlamentarias sustantivas durante su tramitación, sin perjuicio de las opiniones vertidas por los especialistas en diversos medios de comunicación.

Ya entrando en detalles, la estructura de la NGA es la siguiente. De acuerdo con los arts. 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies del CT⁷⁶, la NGA se aplicará cuando se verifiquen casos de elusión tributaria⁷⁷, lo que ocurre en dos situaciones: i) el abuso de las formas jurídicas y ii) la simulación⁷⁸.

⁷⁴ Dicha tendencia empezó con la sentencia de la CS en el caso “Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII”, Rol 4038-2001, y sigue todavía con los casos “Inbet S.A. con SII” (Rol 23.066-2018 CS) y “Sealed Air Chile Industrial Limitada con SII” (Rol 6283-2019 CS) que no han sido resueltos aún por nuestro máximo tribunal. Un recuento del acápite precedente, en NAVARRO SCHIAPPACASSE, María P. La evolución en la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal. Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. (20), 2019, pág. 169-191 y VERGARA QUEZADA, Gonzalo. ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. (14), 2016, pp. 199-238.

⁷⁵ GAMMIE, Malcolm. Moral Taxation, Immoral Avoidance – What Role for the Law? British Tax Review. (4), 2013, p.577.

⁷⁶ Además, la NGA establece las sanciones para los asesores en el art. 100 bis, y algunas normas de procedimiento en el art. 160 bis, cuyo estudio excede este trabajo. Para un análisis más profundo sobre cómo la interpretación económica debiera ser aplicada por los jueces, ver OSORIO MORALES, Hugo. ¿Interpretación económica como herramienta de lucha contra la elusión en Chile? Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. (19), 2018, pp. 205-227.

⁷⁷ Un interesante análisis de la evolución del concepto de elusión tributaria en Chile antes de la promulgación de la Ley N°20.780 puede encontrarse en BOETSCH. ob. cit. pp. 1-17.

⁷⁸ La introducción de la simulación como hipótesis de elusión tributaria ha provocado serias críticas en Chile, ya que sugiere una actitud más reprochable que el mero abuso de las formas jurídicas, y en materia tributaria ya estaba anteriormente sujeta a responsabilidad penal. YÁÑEZ VALENZUELA, ob. cit. p. 244.

Ambos términos se encuentran definidos en la NGA. Por un lado, el art. 4 ter establece que “*Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso*”. Por otro lado, el art. 4 quáter establece que la simulación se produce “*para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento*”⁷⁹.

La simulación, como es sabido, es una institución proveniente del derecho civil, y nuestro ordenamiento jurídico la clasifica en simulación absoluta y simulación relativa. En la simulación relativa, las partes entran en un acuerdo para ocultar otro diferente. Sin embargo, en la simulación absoluta las partes celebran formalmente un acuerdo para ocultar transacción inexistente debajo de su manto⁸⁰. Al interpretar la NGA, el SII ha sugerido en la Circular N°65 del 2015⁸¹ que la simulación relativa encaja mejor con la definición de simulación proporcionada en la NGA, ya que en la simulación absoluta la transacción “oculta” es en realidad inexistente y, por consiguiente, no podría generar obligación tributaria alguna⁸².

Lo que también es importante es que la propia NGA proporciona dos “*safe harbours*” o excepciones para los contribuyentes. De hecho, dentro del abuso de las formas jurídicas, la NGA establece dos hipótesis en las que no se considerará que se ha producido abuso de las formas jurídicas. Sin embargo, no hay excepciones en los casos de simulación.

⁷⁹ El concepto de simulación es similar a lo que se conoce como “*sham*” en el derecho anglosajón. McMAHON, M. Comparing the application of judicial interpretative doctrines to revenue statutes on opposite sides of the pond. En AVERY J. J y otros (Eds). *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley*. Cambridge, Reino Unido, Cambridge University Press, 2008, pp. 40-74.

⁸⁰ Hay un hecho interesante que comentar acá. Cuando se redactó el CC chileno en la década de 1850, una de las principales influencias (si no la principal) fue el Código Civil francés napoleónico de 1804. La teoría de la causa como un elemento de existencia de los actos jurídicos fue tomada directamente de la tradición del derecho civil francés. Sin embargo, en 2016 el Código Civil francés sufrió varias modificaciones, entre ellas, la eliminación de la teoría de la causa. Para más detalles, véase MEKKI, Mustapha. *France-The French Reform of Contract Law: The Art of Redoing Without Undoing*. *Journal of Civil Law Studies*. (10), 2018, p. 10.

⁸¹ Circular N°65 del año 2015 del SII, p. 15.

⁸² El proyecto de ley original otorgaba al SII la facultad de declarar la simulación, lo que fue abiertamente criticado por los especialistas como una violación del debido proceso. ÁLVAREZ MAYA, Carolina y GARCÍA ESCOBAR, Jaime. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma estalinista: la cláusula general antielusiva y la sanción que propone el art. 100 bis del CT. *Revista Actualidad Jurídica*. (30), 2014, pág. 49-78. La norma definitiva aprobada por el Congreso otorgó a los tribunales la facultad de declarar la simulación en un procedimiento judicial.

La primera de estas excepciones está contenida en la misma definición de abuso de las formas jurídicas. De hecho, la ley chilena considera que se produce un abuso cuando los acuerdos “no produzcan efectos jurídicos o económicos relevantes⁸³ para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso”. Por el contrario, cuando esos acuerdos tengan algún efecto jurídico o económico relevante, no entrarían en el ámbito de aplicación de la NGA. Esta excepción es bastante interesante porque es la única disposición de la NGA en la que se aborda algo parecido al “propósito” de un acuerdo, pero de forma negativa. Sin embargo, a diferencia de la legislación del Reino Unido, la NGA no se centra en el propósito de la transacción (ni siquiera en la intención de los contribuyentes)⁸⁴, sino más bien en los efectos. De hecho, la NGA considera que existirá abuso de las formas jurídicas si las transacciones “no producen efectos⁸⁵ jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios”. Dicho de otro modo, la NGA no se aplicará cuando una transacción cualquiera sí tenga un efecto jurídico o económico relevante diferente de un efecto tributario. Por lo tanto, no hay un análisis del propósito, propiamente tal. Más bien, lo relevante en el análisis es el efecto de los acuerdos. El problema que algunos autores han sugerido es que como todo contrato tiene un efecto jurídico propio (crear obligaciones, que tiene su raíz en la teoría civil francesa de la causa de los contratos que, en esencia, es diferente del efecto tributario⁸⁶), la NGA ve impedida su aplicación en cualquier caso⁸⁷. En otras palabras, dado que todos los actos jurídicos tienen una causa (el motivo que induce al acto o contrato y que precisamente se identifica con los efectos jurídicos que producen dichos actos jurídicos), siempre van a producirse esos “efectos jurídicos relevantes” que menciona la NGA. De la misma forma, por el simple hecho de producirse variaciones en los patrimonios de las partes, esto podría ser considerado como un efecto económico relevante que impide la aplicación de la NGA. Esta es una de las fallas estructurales que deben ser modificadas para que la NGA pueda ser aplicada correctamente por los tribunales.

La otra excepción consiste en el legítimo derecho de opción otorgado a los contribuyentes. Se define en el art. 4 ter en los siguientes términos: “Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia,

⁸³ Énfasis agregado.

⁸⁴ Estos argumentos están en línea con la tendencia internacional a considerar el propósito de la transacción en sí, y no los motivos subjetivos de los contribuyentes, como lo plantea Graeme Cooper en COOPER, G. The Role and Meaning of “Purpose” in Statutory GAARs. En EPIFANTSEVA Y. y HASHIMZADE, N. (Eds). The Routledge Companion to Tax Avoidance Research. (Reino Unido, Routledge, 2017, Sydney Law School Research Paper No. 16/22).

⁸⁵ Énfasis agregado.

⁸⁶ Esta teoría sugiere además que el enfoque de la NGA, en cuanto al requisito de la “finalidad económica” de una transacción (refiriéndose al efecto económico o legal), se haría bajo un análisis objetivo y no subjetivo.

⁸⁷ WALKER MENA, Ricardo. Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del CT. Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. (18), 2017, p. 156.

no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria”. En otras palabras, el “legítimo derecho de opción” es lo que se conoce como la planificación tributaria. Sin embargo, también se han señalado algunas objeciones contra esta regla⁸⁸. En efecto, la norma no da pista alguna sobre el sentido y alcance de la “la razonable opción de conductas y alternativas”. Además, la falta de criterios en la norma puede conducir a actuaciones arbitrarias de la administración tributaria y los jueces. Lo importante es que lo anterior confirma que la ley sí contempla el derecho de los contribuyentes de planificar tributariamente sus negocios.

Lo relevante al comentar estas excepciones, es que éstas debieran analizarse en cada transacción en virtud de los antecedentes respectivos para así ponderar si acaso éstas pueden o no considerarse abusivas o simuladas. De esta forma, se podrá proporcionar un análisis completo. Tal como veremos más adelante, cualquier catálogo debiera tener en cuenta todas las características de la NGA al analizar transacciones potencialmente elusivas, tanto los elementos que permiten que la norma se aplique, así como cualquier excepción a su aplicación. Asimismo, una de las razones por las que consideramos que el Catálogo de Esquemas Tributarios está desequilibrado es que no profundiza lo suficiente en este análisis.

Finalmente, y sumado a lo anterior, un aspecto muy importante de la NGA es que cuenta con una norma de prelación, en virtud de la cual, la NGA se aplicará en la medida que no sea aplicable antes ninguna otra norma especial para evitar la elusión. En este sentido, el SII ha entendido que las normas especiales antielusivas a que se refiere la NGA son las que ha señalado en la Circular N° 65 de 2015, en donde expresó lo siguiente:

“De esta forma, por ejemplo, no se aplicarán las normas de los art.s 4° ter y 4° quáter, ni los procedimientos referidos en los art.s 4° quinquies y 160 bis, cuando la situación específica de que se trate se encuentre regulada:

- *Por las disposiciones sobre tasación del art. 64 del CT;*
- *Por las normas sobre “gastos rechazados” del art. 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;*
- *Por los preceptos sobre “justificación de inversiones” de los art.s 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;*
- *Por el N° 8 del art. 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;*
- *Por el art. 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta;*
- *Por las normas del art. 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta;*
- *Por el art. 63 de la ley 16.271, sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones”.*

⁸⁸ Ibid., p. 159.

Comentaremos más adelante en el capítulo IV porqué esta norma de prelación, a nuestro juicio, no ha sido correctamente interpretada por el SII en el Catálogo de Esquemas Tributarios, lo que ha generado una mayor incertidumbre⁸⁹.

Interpretaciones administrativas de la NGA: Circulares, Oficios y el catálogo de esquemas tributarios

Al interpretar la NGA, el SII ha emitido circulares, resoluciones y oficios. A la fecha, tres circulares han sido publicadas⁹⁰, que contienen el análisis general de la NGA, y en ellas la autoridad tributaria ha ofrecido su propia interpretación de las disposiciones legales pertinentes. A diferencia de las circulares referidas al GAAR del Reino Unido, no existe una disposición expresa que obligue a los tribunales a tenerlas en cuenta (aunque son libres de hacerlo). Sólo representan una interpretación de una autoridad administrativa. Adicionalmente a lo anterior, el art. 26 bis del CT chileno permite a los contribuyentes solicitar un oficio al SII para que éste se pronuncie previamente si una transacción concreta puede ser sancionable en el marco de la NGA. Dicho procedimiento puede ser vinculante o no vinculante para el contribuyente, a elección suya y de acuerdo con la documentación proporcionada por éste⁹¹.

Finalmente, el SII ha elaborado un Catálogo de Esquemas Tributarios⁹² en el que se proporciona una lista de transacciones específicas consideradas potencialmente elusivas bajo la NGA. En este sentido, Chile siguió las recomendaciones que tanto la OECD como el IMF efectuaron a la comunidad internacional en general luego de las conclusiones alcanzadas en el Proyecto BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*, por sus siglas en inglés), en orden a incorporar normas generales antielusivas al ordenamiento jurídico, junto con catálogos de transacciones analizadas a la luz de dichas normas⁹³.

⁸⁹ Incluso se ha argüido la ausencia de necesidad de tener una NGA, dado que la legislación tributaria chilena contiene suficientes normas especiales capaces de hacer frente a la elusión. BUSTOS, Claudio. Norma antielusiva General: ¿necesidad o capricho? [en línea] El Mercurio Legal, 2 de noviembre de 2015) <<https://www.elmercurio.com/Legal/Noticias/Opinion/2015/11/02/Norma-Antielusiva-General-necesidad-o-capricho.aspx?disp=1>> [consulta: 4 de julio de 2019]).

⁹⁰ Circular N°65 del año 2015 del SII, en la que se dieron instrucciones generales sobre esta cuestión. Se modificó y complementó en algunos aspectos con las Circulares N°41 y N°42, ambas del año 2016.

⁹¹ De hecho, a esta fecha, se encuentran publicados en la página web del SII aproximadamente 20 oficios en los que se han respondido consultas de algunos contribuyentes respecto del carácter abusivo de algunos acuerdos. En la Resolución N°69 del año 2016 del SII se mencionan los requisitos formales para presentar la solicitud pertinente al SII en el marco de este procedimiento de autorización.

⁹² Servicio de Impuestos Internos. Catálogo de esquemas tributarios, publicado el 13 de diciembre de 2019. [en línea] <http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_2019.pdf> [consulta: 12 de mayo de 2020].

⁹³ OECD, “Secretary-general Report to G20 Finance Ministers and Central Bank governors” (reporte final sobre reunión en Buenos Aires, Argentina, julio 2018). [en línea] <<http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>> [consulta: 1 de agosto de 2020].

Desde el 2016 a la fecha, el SII ha publicado cuatro catálogos⁹⁴, aumentando en cada entrega el número de transacciones potencialmente elusivas.⁹⁵ El Catálogo de Esquemas Tributarios se centra principalmente en transacciones que regularmente han sido observadas con sospecha por el SII y que, en teoría, podrían ser abordadas con la NGA. Esas transacciones o esquemas son clasificados por el SII en tres categorías diferentes de acuerdo con la ley tributaria que los regula: (i) la Ley de Impuesto a la Renta (46 casos), (ii) la Ley de IVA (12 casos) y (iii) la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones (3 casos)⁹⁶. A su vez, todos esos casos pueden verificarse en el ámbito nacional (41 casos) como internacional⁹⁷ (19 casos).

Los esquemas pueden clasificarse de acuerdo a las conclusiones dadas por el SII en cada ocasión⁹⁸.

CATEGORÍA	NÚMERO DE CASOS	CASOS
Casos en que el SII confirma que la NGA (u otra norma especial antielusiva) puede aplicarse.	35.	
Casos en que el SII admite únicamente la procedencia de la NGA.	21.	1, 2, 4, 7, 10, 11, 14, 19, 20, 24, 29, 33, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 45 y 46.
Casos en que el SII admite la procedencia de la NGA y otra norma especial antielusiva u otra facultad de fiscalización.	14.	3, 5, 6, 8, 9, 13, 15, 21, 23, 25, 27, 30, 32 y 52.

⁹⁴ La primera versión del Catálogo de Esquemas Tributarios se publicó el 30 de noviembre de 2016, en la que se evaluaron 12 esquemas. El 23 de noviembre de 2017, el SII publicó una nueva versión de dicho catálogo, donde se añadieron 16 nuevos esquemas a la lista anterior. Posteriormente, el 5 de diciembre de 2018 se publicó una nueva actualización, añadiendo 15 esquemas potencialmente abusivos. Finalmente, el 13 de diciembre de 2019 se publicó la última actualización, agregando 17 nuevos esquemas (60 en total). Esta última versión contiene la lista completa de transacciones analizadas por el SII a la fecha de publicación de este art. (disponible en la página web del SII <http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_2019.pdf>).

⁹⁵ El Catálogo de Esquemas Tributarios es redactado por el SII con la asistencia de un Comité Antielusión interno. Este comité especial no debe ser confundido con la propuesta de creación del Comité Antielusión que propuso el gobierno de Chile mediante la indicación N°049-367 de 8 de mayo de 2019 a la Ley de Modernización Tributaria. De hecho, este Comité Antielusión fue creado por el propio SII (mediante la Resolución N°68 del año 2016 del SII) y es sólo un órgano interno del SII.

⁹⁶ Hay ciertos casos mixtos, que tienen aplicación en más de una ley, como, por ejemplo, el caso N°24 (“Arriendo de inmueble de alto valor comercial sin generar impuestos” – Ley de Impuesto a la Renta y Ley de IVA) y el caso N°53 (“Contrato de renta vitalicia” – Ley de Impuesto a la Renta y Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones).

⁹⁷ A diferencia del GAAR del Reino Unido, la NGA chilena también abarca transacciones en el ámbito de la tributación internacional que tengan efectos tributarios chilenos.

⁹⁸ Elaboración propia.

CATEGORÍA	NÚMERO DE CASOS	CASOS
Casos en que el SII admite únicamente la procedencia de una norma especial antielusiva (en general, sin mencionar cuál procedería).	1.	17.
Demás casos.	24.	
Casos en que el SII admite específicamente la aplicación de otra norma específica, mencionándola.	8.	12, 16, 18, 26, 28, 34, 43 y 44.
Casos en que no señala qué norma sancionaría la conducta ⁹⁹ .	Casos vigentes: 11. Casos derogados: 3.	Casos vigentes: 22, 31, 42, 49, 50, 51, 53, 56, 58, 59 y 60. Casos derogados: 54, 55 y 57.
Casos en que derechamente el SII confirma que no hay elusión.	2.	47 y 48.

Finalmente, de esos 35 casos en los cuales se acepta la aplicación de la NGA, tenemos la siguiente subdivisión:

- Abuso de las formas jurídicas: 6 casos.
- Simulación: 4 casos.
- No se señala: 25 casos.

Por lo tanto, de un universo de 60 casos, en sólo dos de ellos ha habido un análisis concluyente del SII en señalar que no estamos frente a casos de elusión tributaria (y en los cuales aprobaría, a priori, el esquema respectivo). Asimismo, en ocho casos se ha aplicado la norma de prelación sancionando la conducta con otra norma especial, señalando cómo ocurriría. Sumado a lo anterior, en 35 casos la NGA (o bien la NGA y/o una norma especial) podría aplicarse, y en 14 casos no señala qué norma sancionaría la conducta, sino que, en general, se menciona que daría pie a una aplicación de la NGA. Por lo tanto, tenemos un total de 49 casos en que, con mayor o menor especificación, se aplicaría la NGA¹⁰⁰. Estos aspectos denotan una gran diferencia con el Catálogo Inglés, que comentaremos a continuación.

⁹⁹ Aquí las conclusiones son variadas. En algunos casos el SII simplemente menciona en el recuadro “Normativa legal” a la NGA. En otros casos, se habla de una “fiscalización general para comprobar elusión”. En otros no se menciona la NGA, sino que se deja la posibilidad al contribuyente de hacer la consulta respectiva al SII de acuerdo al art. 26 bis del CT.

¹⁰⁰ Todo lo anterior, sumado al hecho de que a medida que el listado de casos fue siendo ampliado con el correr de los años, la redacción y la forma de abordar los análisis fue cambiando igualmente. En efecto, en el año 2016, en los primeros casos, por lo general, no se menciona en específico la norma que sancionaría la conducta, sino que sólo se hacían referencias generales a la normativa aplicable.

II

LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA O GENERAL ANTIABUSE RULE DEL REINO UNIDO

En este capítulo, analizaremos la forma cómo el Reino Unido ha combatido la elusión tributaria. Explicaremos las principales características del GAAR del Reino Unido, así como la forma en que la autoridad tributaria ha interpretado estas normas mediante instrucciones generales y un catálogo de conductas elusivas.

Antecedentes

Dentro de la tradición del *common law*, y muy acorde con la aplicación de la regla del precedente en la jurisprudencia (*case law*), el Reino Unido comenzó a atacar los casos de elusión tributaria mediante doctrinas judiciales, en particular, mediante lo que se conoció como la “*purposive construction*” (es decir, una interpretación de las normas con un enfoque más sustantivo, tomando criterios tales como la historia fidedigna, el propósito de la norma, etc., opuesto a una interpretación literal). El primer caso judicial en que los tribunales aplicaron este nuevo tipo de interpretación jurídica fue el caso *Ramsay*¹⁰¹ en la década de 1980¹⁰². Este caso introdujo “el nuevo enfoque” o “*the new approach*” contra la elusión tributaria en el Reino Unido por los tribunales, como han subrayado algunos profesionales¹⁰³. Esta nueva interpretación permitió a los tribunales apartarse de una interpretación literal de las normas tributarias, como se denunció después de los casos del *Duke of Westminster*¹⁰⁴ y *Vickers Sons & Maxim Ltd v Evans*¹⁰⁵ para así darle una interpretación más sustantiva al abordar los casos. La evolución de la doctrina *Ramsay* pasó por diferentes etapas en su aplicación¹⁰⁶,

¹⁰¹ *WT Ramsay v IRC* [1981] STC 174 (House of Lords).

¹⁰² Cabe señalar que las raíces del enfoque judicial del Reino Unido en materia de elusión tributaria se pueden rastrear hasta *Gregory v Helvering* (293 U.S. 465, 469 (1935)), el primer caso de elusión en los Estados Unidos. El abogado Peter Millet, que representó al HMRC ante los tribunales del Reino Unido, utilizó los argumentos expuestos en *Gregory v Helvering* para convencer a los jueces británicos que dictaron la sentencia en *Ramsay*. Obsérvese que, aunque el caso *Gregory c. Helvering* se considera el primer caso de elusión en los Estados Unidos (y una influencia directa en el enfoque judicial del Reino Unido en materia de elusión tributaria), algunos autores rastrean las raíces de las doctrinas de *substance over form* hasta el caso *Weiss c. Stearn* (*Weiss c. Stearn*, 265 U.S. 242 (1924)). Para un análisis de este caso, ver KWALL, Jeffrey L y WILBUR, Katherine K. *The Outer Limits of Realization: Weiss v. Stearn and Corporate Dilution*. *Florida Tax Review*. Volumen 17(2), 2015, pp. 47-95.

¹⁰³ FREEDMAN, J. *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? The UK GAAR*. En Lang, M y otros (Eds). *GAARs: A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. WU Institute for Austrian and International Tax Law European and International Tax Law and Policy Series (3), 2016, p. 3.

¹⁰⁴ *Duke of Westminster v IRC* [1935] 19 TC 490 (House of Lords).

¹⁰⁵ *Vickers Sons & Maxim Ltd. v Evans* [1910] AC 444 a 445.

¹⁰⁶ En efecto, la doctrina del caso *Ramsay* pasó por cuatro fases antes de la promulgación del GAAR. El primero comenzó con *Ramsay*, el segundo, con *Furniss* (*Furniss (Inspector de Impuestos) v Dawson* [1984] STC 153 (House of Lords)), el tercero, con *Westmoreland* (*MacNiven (Inspector*

llegando a una de las formulaciones definitivas en el caso *Arrowtown*¹⁰⁷. En este caso, la doctrina judicial de la elusión tributaria del Reino Unido se resumió con la siguiente declaración, según se aprecia en la sentencia dictada por el juez Ribeiro PJ:

*“El principio rector de la línea de casos de Ramsay sigue siendo una regla general de interpretación legal y un enfoque directo en el análisis de los hechos. La cuestión última es si las disposiciones legales pertinentes, interpretadas a propósito, tenían por objeto aplicarse a la operación, considerada de manera realista”*¹⁰⁸.

En resumen, se trataba de una doctrina jurisprudencial que buscaba analizar el propósito de las normas a hechos específicos.

Sin embargo, si bien los tribunales estaban en cierta medida enfrentando el problema de la elusión tributaria con doctrinas relativamente eficaces, también existieron vaivenes en la jurisprudencia¹⁰⁹. El gobierno del Reino Unido se dio cuenta de este problema, por lo tanto, en el año 2010 formó un comité asesor especial (el Comité Aaronson)¹¹⁰ para analizar la creación de un GAAR que estuviera contenido en una norma legal para así superar la fase de creación judicial de normas antielusivas y tener así más certidumbre.¹¹¹ La principal razón de este cambio fue proporcionar una norma legal y general que pudiera abarcar transacciones que de otra forma habrían tenido éxito en tribunales en virtud de las doctrinas judiciales imperantes en la época¹¹². El Comité Aaronson produjo, por lo tanto, un informe recomendando al gobierno inglés la promulgación de un GAAR, es decir, una norma legal, para así contrarrestar la elusión tributaria.

de Impuestos) v Westmoreland Investments Ltd. [2001] STC 237) y el cuarto, con *Barclays Mercantile Business Finance Ltd. v Mawson (Inspector de Impuestos)* ([2004] UKHL 51; [2005] STC 1 [House of Lords]).

¹⁰⁷ *Collector of Stamp Revenue v Arrowtown Assets Ltd* [2003] Hong Kong Court of Final Appeal 46. Si bien este caso se verificó en Hong Kong, por el sistema del *common law* en el Reino Unido, sí se considera relevante para el estudio de la jurisprudencia inglesa.

¹⁰⁸ *Ibid.*, párrafo 35 (opinión del juez Ribeiro PJ).

¹⁰⁹ Lo cual se pudo apreciar en los argumentos dados por Lord Hoffmann en el caso *Westmoreland*.

¹¹⁰ El Comité Aaronson estaba compuesto por John Bartlett (consultor tributario), Judith Freedman (académica), Sir Launcelot Henderson (juez), Lord Hoffmann (juez), Howard Nowlan (juez) y John Tiley CBE QC (abogado y académico). Esta integración muestra que desde el principio el GAAR del Reino Unido se elaboró en base a la opinión de profesionales de diversas áreas (profesionales, jueces y académicos).

¹¹¹ AARONSON, G. y otros, GAAR Study: A Study to Consider Whether a General Anti-avoidance Rule Should be Introduced into the UK Tax System [en línea] Londres, Reino Unido, noviembre, 2011. Elaborado a petición del Gobierno del Reino Unido <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130102175714/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf> [consulta: 10 de marzo de 2020], p.4.

¹¹² *Ibid.*, p. 28. Esto también ha sido denominado por la doctrina extranjera como “elusión efectiva”. Ver DEVEREUX, M. y otros. How successful is DOTAS? Paper 2: The disclosure of tax avoidance schemes regime. [en línea] Oxford, Reino Unido, 2012. Centre of Business Taxation Report. <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/4428/3/DOTAS_3_12_12.pdf> [consulta: 10 de marzo de 2019], p. 5.

UK GAAR

Tras las conclusiones del informe de Comité Aaronson¹¹³, se introdujo una nueva norma general antielusiva en la Ley de Presupuestos del año 2013 (*Finance Act 2013*), parte 5 (en sus arts. 206 a 205, y Anexo 43 a 43C de dicha ley), con el objeto de plasmar reglas generales contra la elusión en una norma legal (y no seguir sujeto a la creación jurisprudencial de doctrinas antielusivas)¹¹⁴. Lo importante, es que el principal objetivo del GAAR, y tal como lo ha afirmado la literatura inglesa especializada¹¹⁵, consistió en contrarrestar los casos extremos de elusión tributaria (y no el “núcleo de la planificación tributaria responsable”, como indica el informe Aaronson)¹¹⁶. Esto es de suma importancia, ya que no se consideró que todos los casos de ahorro o planificación tributaria consistieron en elusión, sino sólo aquéllos que representaban esquemas inusuales de los contribuyentes alejados de planificaciones comúnmente aceptadas en dicho país. Es decir, hay una declaración expresa de que la “planificación tributaria responsable” sigue siendo legalmente aceptada. Lo anterior se enfatiza en que el GAAR fue redactado como una norma de aplicación “moderada”, lo cual, explicado por Judith Freedman (una de las integrantes de dicho Comité), se refleja en los términos utilizados en la misma norma: “*El uso de la palabra “abuso” en lugar de la palabra “elusión” fue importante para subrayar la naturaleza moderada de la regla propuesta*”¹¹⁷.

En este sentido, el núcleo del GAAR¹¹⁸ se basa en la siguiente estructura: un acuerdo o transacción se considerarán abusivos si i) el principal (o uno de los

¹¹³ AARONSON, G. y otros, ob. cit. p. 4.

¹¹⁴ Además del GAAR del Reino Unido, en la legislación del Reino Unido podemos encontrar un sinnúmero de normas específicas denominadas “*Targeted Anti-Abuse Rules*” (o “TAAR”, por sus siglas en inglés) y “*Specific Anti-Abuse Rules*” (o “SAAR”, por sus siglas en inglés). La diferencia entre ambas radica en que una TAAR es una norma especial anti elusiva, cuyo ámbito de aplicación es acotado, pero que mantiene la misma redacción que el GAAR, es decir, que requiere que “el principal (o uno de los principales) propósito(s) de los acuerdos o esquemas es obtener una ventaja tributaria” de la elusión (o similar). Los efectos de la aplicación de un TAAR serán los mismos que los del GAAR. Por otra parte, una SAAR es también una norma especial anti elusiva, pero está redactada en términos muy diferentes, porque no reivindican el requisito del “propósito”. Por el contrario, se ocupan de cuestiones tributarias muy específicas con consecuencias tributarias concretas, como el rechazo de gastos, por ejemplo.

¹¹⁵ FREEDMAN, J. General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? The UK GAAR. En Lang, M y otros (Eds). GAARs: A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World. WU Institute for Austrian and International Tax Law European and International Tax Law and Policy Series, Volume 3. 2016).

¹¹⁶ AARONSON, G. y otros, ob. cit. p. 6.

¹¹⁷ FREEDMAN, J. General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? The UK GAAR. En Lang, M y otros (Eds). GAARs: A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World. WU Institute for Austrian and International Tax Law European and International Tax Law and Policy Series (3), 2016, p. 8.

¹¹⁸ Como se indica en el art. 207 de la Ley de Presupuestos de 2013 (Ley de Presupuestos de 2013 (*Finance Act 2013*), Reino Unido, de 17 de julio de 2013 [en línea]. <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/pdfs/ukpga_20130029_en.pdf> [consulta: 2 de marzo de 2020]).

principales) propósito(s) de los acuerdos o esquemas es obtener una ventaja tributaria¹¹⁹, y ii) el arreglo o los arreglos no cumplen la “doble prueba de razonabilidad” (*double reasonableness test*). Esta prueba se basa, a su vez, en la evaluación de dos características de los esquemas abusivos: se considerarán abusivos si “(i) *no pueden considerarse razonablemente como un curso de acción razonable en relación con las normas tributarias pertinentes*, (ii) *teniendo en cuenta todas las circunstancias*”¹²⁰. En otras palabras, se analiza si acaso una persona razonable usaría dicho esquema, considerando todas las circunstancias del caso. Como se puede apreciar, el *double reasonableness test* está redactado en términos amplísimos, por lo tanto, el legislador británico especificó ciertas causales en las cuales se aplica la norma. En efecto, dos causales que permiten la aplicación del GAAR muy interesantes para nuestro estudio: (i) “*si el medio para lograr esos resultados*”¹²¹ *implica uno o más pasos artificiales o anormales*”, y (ii) “*si los esquemas tienen por objeto aprovechar las deficiencias de las normas tributarias*”. Con esto, hay un reconocimiento expreso en la legislación inglesa de que la elusión tributaria implica el uso de medios anormales e inusuales para obtener ventajas tributarias. Esto, además, debe concatenarse con la piedra de tope en la aplicación del GAAR. En efecto, incluso si se verifican los supuestos de aplicación de la norma, ésta establece que, si dichos esquemas o conjunto de transacciones se efectúan de acuerdo a una “*práctica establecida*” aceptada el HMRC, el GAAR no se aplicará¹²². En otras palabras, la norma inglesa agrega un factor de ponderación relacionado con esquemas que han sido aceptados en ciertas industrias por diversas razones (económicas, financieras, etc.), más allá de lo meramente legal, que impedirá aplicarles el GAAR.

Como vemos, las excepciones señaladas anteriormente tienden a perfilar que cualquier planificación tributaria razonable seguirá siendo aceptada en la legislación británica. En efecto, en el análisis de este requisito, el HMRC ha respaldado el hecho de que el GAAR debe tener una aplicación excepcional. En efecto, si un contribuyente toma un “curso de acción razonable” o “*reasonable course of action*” en la elaboración de su planificación tributaria, el GAAR no tendrá aplicación. El antedicho órgano fiscalizador ha sostenido que “*El GAAR está cuidadosamente construido para incluir una serie de salvaguardias que aseguren que cualquier elección razonable de un curso de acción se mantenga fuera del área objetivo del GAAR*”¹²³. Esto se logra mediante una estructura particular del GAAR, estableciendo diferentes umbrales y requisitos para calificar un arreglo como abusivo. El efecto neto de estos requisitos es que se establece un umbral bastante elevado para abarcar sólo los esquemas tributarios que

¹¹⁹ El término “ventaja tributaria” se define en el art. 208 de la Ley de Presupuestos de 2013.

¹²⁰ Ley de Presupuestos de 2013 (*Finance Act 2013*), Reino Unido, art. 207(2).

¹²¹ Se refiere a las ventajas tributarias.

¹²² En efecto, el texto original de la norma en comento señala que “*The fact that tax arrangements accord with established practice, and HMRC had, at the time the arrangements were entered into, indicated its acceptance of that practice, is an example of something which might indicate that the arrangements are not abusive*”.

¹²³ HMRC. Circular del GAAR (*General Anti-Abuse Rule guidance*), Parte B, p. 6.

sean realmente elusivos, siguiendo su principio general. La relevancia de este argumento es la aceptación expresa de la Autoridad Tributaria inglesa de que el GAAR se aplica como *ultima ratio*.

Por último, a diferencia de la NGA chilena, el GAAR del Reino Unido no contempla un procedimiento de autorización previa, similar al art. 26 bis del CT en el que los contribuyentes puedan solicitar una pronunciamiento previo y específico a la autoridad tributaria para comprobar si una transacción en particular pueda o no considerarse *a priori* como abusiva. En este sentido, el informe Aaronson se inclinó por la negativa, subrayando que “un sistema de ese tipo impondría una carga de recursos muy considerable tanto a los contribuyentes como al HMRC; y si un sistema de autorización general fuera operado por el propio HMRC, entonces les daría facultades discrecionales adicionales, lo que sería un error desde el punto de vista de los principios constitucionales”¹²⁴. La razón que se dio en dicho informe está relacionada con la existencia del Grupo Asesor del GAAR. En el Reino Unido, existe un órgano independiente, denominado el “Grupo Asesor del GAAR” (*GAAR Advisory Panel*), creado también por la Ley de Presupuestos de 2013¹²⁵ y tiene una labor específica en materia de elusión tributaria. Cada vez que el HMRC tenga la intención de aplicar el GAAR a un esquema, está obligado a obtener un pronunciamiento previo del Grupo Asesor del GAAR, que tiene la calidad de opinión no vinculante. Éste le señalará si, a su juicio, el esquema es o no elusivo, haciendo pública su opinión. La legislación inglesa prefirió optar por un sistema en que el Grupo Asesor del GAAR sea el encargado de revisar y emitir una opinión previa en vez del HMRC, ya que es un derecho del contribuyente de obtener decisiones basados en criterios de imparcialidad. En otras palabras, si el HMRC es el llamado a dar una opinión previa de un esquema que posteriormente puede llevar a tribunales (y ante los cuales defienda el interés fiscal), se podría afectar la debida imparcialidad¹²⁶.

Así las cosas, los elementos y requisitos ya analizados son de gran importancia ya que proporcionan un camino en el análisis para el HMRC en el Catálogo Inglés, como veremos.

La Circular del GAAR y el Catálogo Inglés

Tal como comentamos en la introducción de este trabajo, en el año 2013 el HMRC emitió una Circular en la que se dieron instrucciones generales sobre el GAAR (la cual fue a su vez modificada tres veces en los años 2017, 2018 y 2020), que puede desglosarse en varias partes. Las instrucciones generales figuran en las partes A, B y C de la Circular, en las que el HMRC esbozó su principal interpretación del GAAR.

¹²⁴ AARONSON, G. y otros, ob. cit. p.34.

¹²⁵ Ley de Presupuestos de 2013 (*Finance Act 2013*), Reino Unido, Anexo 43.

¹²⁶ AARONSON, G. y otros, ob. cit. p.34. Sin embargo, la legislación inglesa sí estableció que en ciertas normas especiales antielusivas se pueda pedir una opinión previa del HMRC. Pero estos casos son especiales, y están fuera del ámbito de aplicación del GAAR, al ser normas de aplicación especial. Un listado de dichos casos puede encontrarse en <<https://www.gov.uk/guidance/seeking-clearance-or-approval-for-a-transaction>>.

Una particularidad relevante es que hay un reconocimiento legal de esta Circular en el art. 211 de la Ley de Presupuestos de 2013, lo que se ha señalado como una innovación en la legislación del Reino Unido, que obliga a los tribunales a tener en cuenta (lo cual no es sinónimo de estar obligados a seguirlas) las circulares emitidas por el HMRC en los juicios tributarios en materia de elusión que hayan sido sometidos a su conocimiento¹²⁷. Es decir, tanto la Circular misma como el Catálogo que se encuentra comprendido en ésta tienen un rango normativo preciso, que tiene aplicabilidad directa en tribunales.

Sin embargo, la parte más relevante para nuestro estudio es que dicha Circular contiene también un catálogo en el que se examinan diversas transacciones particulares dentro de los requisitos generales del GAAR. En efecto, en la Parte D de la Circular del GAAR el HMRC ha elaborado un listado de 32 ejemplos de lo que podría y no podría considerarse como transacciones abusivas, a la luz de los requisitos esbozados en el art. 207 del GAAR¹²⁸. Así las cosas, cuando se publicó por primera vez el Catálogo Inglés, fue acogido con la aprobación de diversos especialistas, ya que “*establece una norma muy útil para ayudar a la interpretación del GAAR*”¹²⁹, en aras de mayor claridad y certeza.

La estructura del Catálogo Inglés es la siguiente. En su capítulo introductorio se establecen precisiones metodológicas, la forma como se han catalogado los ejemplos, y cómo se han interpretado ciertas disposiciones del GAAR. Luego, establece un capítulo por cada tipo de impuesto respecto del cual se han analizado ejemplos: (i) *corporation tax* (impuesto corporativo), (ii) *income tax* (impuesto a las personas naturales), (iii) *capital gains tax* (impuesto a las ganancias de capital), (iv) *PAYE and NICs* (impuesto a las rentas de trabajadores dependientes), (v) *inheritance tax* (impuesto a las herencias) y (vi) *stamp duty land tax* (impuesto específico aplicable a la enajenación de bienes raíces). En cada una de estas categorías se analizan tanto ejemplos que se consideran elusivos como otros que no lo son. En efecto, el HMRC es concluyente en señalar que 18 transacciones pueden ser consideradas como elusivas y 13 no lo serían.

Señalado lo anterior, podemos colegir lo que sigue:

El primer comentario que tenemos es que, ya en su preámbulo, se expresa un claro propósito. De hecho, establece claramente que su finalidad es “*mostrar cuándo un arreglo puede, aplicando el “double reasonableness test”, ser tratado como abusivo en el contexto del GAAR y cuándo un arreglo no puede ser tratado como abusivo en el contexto del GAAR*”¹³⁰. Esta intención se cumple a lo largo de su texto, ya que cada capítulo

¹²⁷ FREEDMAN, J. Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance [en línea] Asia-Pacific Tax Bulletin. 2014, Vol. 20, issue 3. <<https://ssrn.com/abstract=2488541>> [consulta: 25 de marzo de 2019], p. 170.

¹²⁸ No analizaremos las transacciones o esquemas específicos, sino los principios generales y la metodología esbozados por el HMRC al redactar este catálogo.

¹²⁹ GILLEARD, Matthew. HMRC Releases New GAAR Guidance. International Tax Review., Volumen 24(4), 2013, p. 13.

¹³⁰ HMRC. Circular del GAAR (*General Anti-Abuse Rule guidance*) Parte D – Ejemplos, de 11 de septiembre de 2020). [en línea] <<https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/>

contiene ejemplos de transacciones elusivas y no elusivas. Aunque esta observación puede parecer obvia e incluso innecesaria, resulta de gran ayuda cuando analizamos uno de los objetivos del Catálogo Inglés, que consiste en otorgar a los contribuyentes certeza en la interpretación de una regla muy general con ejemplos particulares. Lo que se considera y —más importante aún— lo que no se considera elusión tributaria a la luz de ejemplos concretos contribuye a este objetivo. Como es fácil advertir, ya en este punto saltan a la luz las diferencias con el Catálogo de Esquemas Tributarios chileno. Este último prácticamente sólo se concentra en transacciones elusivas, casi sin analizar ejemplos de conductas no elusivas¹³¹.

El otro aspecto interesante del Catálogo Inglés es la rigurosidad del análisis. En cada transacción particular, se sigue la pauta dada por el art. 207 de la Ley de Presupuestos de 2013. Hay una clara intención de hacer un análisis siguiendo los requisitos del GAAR. De hecho, en cada ejemplo hay un subcapítulo titulado “¿Cuál es el análisis del GAAR en virtud del art. 207 (2) de la Ley Presupuestos de 2013?”, seguido del análisis adecuado de los requisitos correspondientes del GAAR del Reino Unido (aprovechar las deficiencias de la legislación, la práctica establecida, etc.).

Como veremos, el Catálogo de Esquemas Tributarios chileno difiere del inglés, toda vez que no se analizan uno a uno los requisitos de la NGA, sino que simplemente se describen los hechos y luego se concluye si la operación se sujeta o no a la NGA, con una conclusión afirmativa en la mayoría de las ocasiones. De ello se desprende que el HMRC lleva a cabo un análisis más profundo de los requisitos. Esta profundidad en el examen que hace el Catálogo Inglés es patente en los requisitos sustantivos como el “propósito” y la “práctica establecida”.

Al separar el análisis entre estas dos clases de transacciones y efectuar uno más detallado de los requisitos legales, las fronteras en la aplicación práctica del GAAR se expresan con mayor nitidez en el Catálogo Inglés. Por lo tanto, para los contribuyentes la distinción entre las transacciones permitidas y las prohibidas es de suma utilidad, ya que toda norma general antelusiva debe tener un grado de incerteza y de flexibilidad¹³², teniendo cabida diferentes interpretaciones. De ahí que sea útil para los contribuyentes la distinción entre los esquemas permitidos y los prohibidos.

Un último comentario sobre el Catálogo Inglés. Como señalamos anteriormente, el Grupo Asesor del GAAR es un órgano independiente en materia de elusión tributaria. Junto con analizar los esquemas presentados por el HMRC, uno de sus objetivos es aprobar las circulares del GAAR y el Catálogo Inglés antes de su publicación o modificación. La relevancia de su aporte es que, en ambos casos, éste ofrece su punto

system/uploads/attachment_data/file/916666/gaar-part-d-2020.pdf>, [consulta: 6 de octubre de 2020], p. 4.

¹³¹ En el catálogo chileno publicado en el año 2019, sólo 2 casos (de un total de 60) son considerados como no elusivos en absoluto (ver casos N°47 (“inicio de actividades como empresario individual”) y N°48 (“contrato de apertura de crédito con empresa relacionada a casa comercial”).

¹³² WEISBACH, David A., ob. cit. p. 877.

de vista desde la práctica profesional¹³³. Como lo ha subrayado Francesca Lagerberg (ex miembro del Grupo Asesor de la GAAR), “*este Catálogo es único en el Reino Unido, ya que tiene una condición más clara que otras circulares tributarias y ha contado con amplios aportes de los miembros del Grupo Asesor provisional del GAAR, que trabajan en el ámbito tributario*”¹³⁴. En efecto, en virtud de la variada formación de sus miembros (a saber, abogados, contadores, entre otros) se hace un análisis amplio de las transacciones, más allá de lo netamente jurídico. Así las cosas, esta entidad no sólo analizará si se cumplen los supuestos jurídicos de la norma, sino que también ponderará cómo operan los esquemas en la vida práctica y económica de los contribuyentes (para así dar cumplimiento al requisito de la “práctica establecida” contenido en el GAAR). Esta es una característica esencial para evaluar el resultado comercial de algunas transacciones y comprobar si son normales o anormales.

III EVALUACIÓN DE LOS DEFECTOS DEL CATÁLOGO DE ESQUEMAS TRIBUTARIOS CHILENO

Habiendo analizado tanto la NGA chilena como el GAAR del Reino Unido, así como también los respectivos catálogos, en esta sección expondremos los principales defectos del Catálogo de Esquemas Tributarios que explicarían su fuerte rechazo entre los especialistas en la materia y que vendría a explicar también por qué no se ha aplicado en la práctica.

Alcances con el derecho constitucional

Como cuestión preliminar, la normativa chilena sólo permite al SII emitir circulares, resoluciones y oficios¹³⁵. El Catálogo de Esquemas Tributarios no se ajusta a ninguna de estas formas de actos administrativos, lo que podría plantear cuestiones de constitucionalidad, ya que no se le confiere ningún valor jurídico.

Esto es muy diferente en comparación con la situación del Reino Unido. El Catálogo Inglés se encuentra contenido explícitamente en la Parte D de la Circular del GAAR. Forma parte de un documento que el HMRC está legalmente autorizado a emitir. Además, el art. 211 de la Ley de Presupuestos del año 2013 obliga a los tribunales a tener en cuenta las circulares y catálogos emitidos por el HMRC. De hecho, el art. 211(2) de dicha ley establece lo siguiente: “2) *Al determinar cualquier cuestión relacionada con el GAAR, una corte o tribunal debe tener en cuenta a) la Circular del HMRC sobre el GARR que fue aprobada por el Grupo Asesor del GAAR en el momento en que se concertaron las transacciones. (...)*”. Estos dos hechos evidencian el estatuto jurídico particular del Catálogo Inglés ante los tribunales, cosa que no puede decirse

¹³³ Esto también se refuerza debido a que, para comprobar si un arreglo es abusivo, la ley británica debe seguir el criterio de la “práctica establecida” (“*established practice*”) establecido en el art. 207 N°5) de la Ley de Presupuestos de 2013.

¹³⁴ GILLEARD, ob. cit.

¹³⁵ CT, art. 6°.

del Catálogo de Esquemas Tributarios chileno. El problema es que no sólo no tiene ningún estatus ante los tribunales y su falta de valor jurídico dificulta tanto su conceptualización administrativa.

La importancia del preámbulo y los objetivos de un catálogo de conductas elusivas

En el preámbulo, el Catálogo de Esquemas Tributarios hace hincapié en el hecho que “*aunque todos los casos incluidos en el catálogo comparten elementos y atributos genéricos que serán considerados por el Servicio al momento de asignar alguna acción de tratamiento, no necesariamente constituyen esquemas elusivos*”¹³⁶. Hay una intención real de proporcionar un análisis amplio. En teoría, podríamos esperar encontrar tanto esquemas sancionables bajo la NGA como transacciones no consideradas elusivas.

Sin embargo, como se ha expuesto anteriormente, a diferencia de la Circular del GAAR del Reino Unido, en la práctica, el Catálogo de Esquemas Tributarios no efectúa una clasificación propiamente tal dentro de su análisis. Muy pocas veces se pormenorizan los tipos de transacciones que podrían considerarse no elusivas según la ley chilena. Podríamos esperar un resultado distinto, ya que el preámbulo del Catálogo de Esquemas Tributarios señala en palabras muy similares al Catálogo Inglés que el examen será balanceado. Sin embargo, como señalamos en el capítulo I, el Catálogo de Esquemas Tributarios prácticamente se concentra en posibles esquemas elusivos.

La paradoja de la norma de prelación

El Catálogo de Esquemas Tributarios chileno evidencia, además, el siguiente problema. Como se explicó en el capítulo I de este trabajo, la NGA chilena incluye una norma de prelación según la cual cualquier norma especial para evitar la elusión contenida en la legislación tributaria se aplicará con preferencia a la NGA. Sin embargo, de esta disposición se desprenden algunas consecuencias. Como señalamos anteriormente, el SII ha señalado en la Circular N° 65 de 2016 un listado de normas especiales para combatir la elusión, que corresponden a diversas normas de control que ha venido aplicando en sus diversos procesos de fiscalización. Al revisar dichas normas, vemos que algunas de éstas se refieren a situaciones muy particulares (arts. 41 E y 41 F), como asimismo otras de ellas tienen un alcance muy amplio dentro de la labor fiscalizadora del SII (por ejemplo, el art. 64 del CT)¹³⁷. La legislación tributaria está nutrida de muchas de estas normas especiales de control. Pero, como vemos, el ámbito de aplicación de las “normas especiales para evitar la elusión tributaria” resulta ser tanto o casi más amplio que el alcance de la misma NGA, lo que hace pensar que en el

¹³⁶ Servicio de Impuestos Internos. Catálogo de Esquemas Tributarios, publicado el 13 de diciembre de 2019, p. 3.

¹³⁷ VERGARA QUEZADA, Gonzalo. ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. (14), 2016, pág. 199-238. En dicho artículo, el autor explica que muchas de estas normas tienen un propósito bastante alejado de la elusión tributaria, siendo netamente normas de control especial.

régimen actual la NGA tendría un margen de aplicación reducido, dada la amplitud de las normas especiales antielusivas¹³⁸.

De acuerdo a lo anterior, uno esperaría que en el Catálogo de Esquemas Tributarios hubiera una parte importante de los casos que sólo debieran resolverse con normas especiales antielusivas. Sin embargo, llama la atención que la mayoría de los casos abordados en el Catálogo de Esquemas Tributarios se resuelvan, en opinión del SII, mediante la aplicación de la NGA¹³⁹. Eso no es todo, muchos de los casos que teóricamente se resuelven con la NGA podrían ser resueltos por otras normas especiales (normas sobre precios de transferencia, normas sobre gastos rechazados, la normas sobre exceso de endeudamiento, etc.¹⁴⁰). Incluso, hay casos en los cuales se señala que cabe aplicar la NGA u otra norma especial, cuando, paradójicamente, la misma NGA señala que la aplicación de una norma especial inhibe la aplicación de la NGA.

El análisis de los requisitos de la NGA

Sin embargo, el problema más importante del Catálogo de Esquemas Tributarios, a nuestro juicio, consiste en lo siguiente. La NGA considera que las transacciones o acuerdos son elusivos a menos que “no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios”. Por lo tanto, hay requisito sustantivo muy claro sin el cual la NGA no se puede aplicar y, por lo tanto, debe analizarse en cada transacción o esquema. Además, como dijimos antes, debemos tener en cuenta que la NGA se centra en los efectos jurídicos o económicos relevantes de las transacciones más que en su propósito¹⁴¹. La consecuencia de lo anterior es que se debe llevar a cabo un análisis sustantivo para comprobar si una transacción está dentro de la NGA y, a su vez, puede ser incluida en el Catálogo de Esquemas Tributarios. No obstante lo anterior, comprobamos que el análisis del SII en cada transacción es muy sucinto. Si nos fijamos bien, en cada análisis, el SII describe los hechos del esquema, luego señala qué ventaja tributaria obtendría el contribuyente, para finalmente, en la mayoría de los casos, concluir que podría aplicarse la NGA¹⁴². Por ejemplo, se pueden leer conclusiones como “el Servicio podría evaluar la aplicación de la norma general anti elusiva” (caso 1), “podría evaluarse la aplicación de la norma general antielusiva o alguna otra hipótesis de fiscalización” (caso 21), “podría evaluarse la aplicación de una norma

¹³⁸ BUSTOS, ob. cit.

¹³⁹ Esto, sumado a la opinión de que esto se ha entendido en la práctica un catálogo de la NGA, y no como simplemente un catálogo de transacciones fiscalizables bajo normas generales.

¹⁴⁰ Por ejemplo, los casos 6, 9, 19, 20, 30, 35, 38, 45 y 46, entre otros, según la numeración dada por el Catálogo de Esquemas Tributarios actualizado al 13 de diciembre del año 2019.

¹⁴¹ Ésta es una clara diferencia en el análisis, como se plantea en MILLET, Peter. *Artificial Tax Avoidance – The English and American Approach*. *British Tax Review*. (6), 1988, p. 329.

¹⁴² Se advierte, además, una evolución en la forma cómo las conclusiones han sido redactadas, reconociéndose cambios en la redacción en cada año en que fueron ampliándose los casos analizados en el Catálogo de Esquemas Tributarios.

especial de control o general anti elusiva” (caso 23), “*sería posible evaluar la hipótesis de abuso de las formas jurídicas, en los términos del art. 4° ter del CT*” (caso 35) y “*el esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias, sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso*” (caso 49). En realidad, el análisis es más bien formal, se centra únicamente en la transacción en sí, pero no lleva a cabo un análisis del “*efecto económico o jurídico relevante*”, esto es, los requisitos sustantivos de la NGA. Podría igualmente ahondarse en el análisis del legítimo derecho de opción en casos concretos, pero eso también se echa de menos. Lo que ambas excepciones añaden a la NGA es un punto de vista práctico de los diferentes esquemas, considerando todos los matices en su análisis, y en éstas está toda la riqueza del análisis de la NGA. Estas excepciones deberían dar lugar a un análisis sustantivo en el Catálogo de Esquemas Tributarios.

La conclusión que extraemos de lo anterior es que el enfoque dado por el SII pareciera ser más formal que material. De hecho, a lo largo de las 60 transacciones analizadas¹⁴³, hay pocas referencias a las dos excepciones a la aplicación de la NGA, lo que podría sugerir dos cosas. Uno, que la NGA podría tener defectos de formulación en cuanto a las excepciones que la hacen inaplicable, lo cual ya ha sido levantado por varios académicos¹⁴⁴. Dos, que el Catálogo de Esquemas Tributarios podría tener un propósito disuasivo, más que explicativo¹⁴⁵. Finalmente, el SII suele terminar cada análisis con una referencia general a que el análisis podría cambiar por la existencia de diferentes circunstancias fácticas¹⁴⁶. Sin embargo, se echa de menos un análisis más sustantivo al respecto. Los “hechos” son los que suelen dar un significado más profundo a los “efectos jurídicos o económicos relevantes” de la excepción correspondiente.

¹⁴³ En realidad, a esta fecha son sólo 57 transacciones, si se considera que los esquemas 54, 55 y 57 (según la numeración dada por el catálogo publicado el 13 de diciembre del año 2019) fueron eliminados de dicho catálogo, al no estar vigentes las normas tributarias que hacían posible la existencia de las ventajas tributarias respectivas.

¹⁴⁴ WALKER, ob. cit.

¹⁴⁵ De hecho, Víctor Villalón (ex Jefe de la Subdirección de Fiscalización del SII) ha confirmado que la NGA “*no tiene un propósito de recaudación de ingresos, sino de disuadir los acuerdos que no sólo perjudican las políticas de recaudación de ingresos. La NGA también compromete los mercados y genera ventajas artificiales no competitivas*” (GUARDA. P. SII analiza posibles casos de elusión tributaria y expertos discuten éxito de normativa. [en línea] La Tercera. 12 de noviembre de 2016.). <<https://www.latercera.com/noticia/sii-analiza-posibles-casos-elusion-tributaria-expertos-discuten-exito-normativa/>> [consultado el 16 de julio de 2019]. Sin embargo, cuando se discutió la NGA en el Congreso Nacional, se declaró expresamente que su propósito consiste en cerrar la brecha tributaria, esto es, aumentar la recaudación.

¹⁴⁶ Esta conclusión se puede encontrar también en cada oficio dictado al amparo del art. 26 bis del CT.

El resultado real del Catálogo de Esquemas Tributarios chileno

¿Cuál es el resultado de un Catálogo de Esquemas Tributarios que tiene los problemas que hemos detectado y analizado? Con todos estos comentarios debemos pensar en el doble propósito de un catálogo: representar un equilibrio entre (i) la certeza que se ofrece a los contribuyentes frente a una norma general e indeterminada y (ii) la disuasión propia de los catálogos para así evitar que los contribuyentes entren en algunos casos de elusión tributaria. Pero dicha disuasión debe referirse a casos extremos de elusión tributaria o a casos donde se pueda apreciar un uso anormal o forzado de las transacciones. Aunque se acepte que cada norma general antielusiva lleve en su esencia una dosis de incertidumbre, el hecho de que la autoridad tributaria redacte una lista de las transacciones comprendidas en la norma debería aportar certeza a los contribuyentes, y no lo contrario. Sin embargo, vemos aquí que el Catálogo de Esquemas Tributarios no está adecuadamente equilibrado¹⁴⁷.

El espíritu de la NGA y el Catálogo de Esquemas Tributarios debiera hacerse cargo de los casos extremos de elusión tributaria y no afectar al ámbito normal de la planificación tributaria. De otro modo, se pueden producir —al menos— dos consecuencias negativas: el Catálogo de Esquemas Tributarios chileno no da mucha certeza a los contribuyentes, y como prácticamente se enumeran sólo transacciones consideradas abusivas, pareciera que el objetivo de la administración tributaria era potenciar aún más el objetivo de disuasión.

No es de extrañar que la recepción de los profesionales hacia el Catálogo de Esquemas Tributarios no haya sido positiva. Algunos de ellos también han planteado cuestiones relacionadas con la aplicación de la norma de prelación¹⁴⁸. Otros han sugerido directamente que el SII muestra una clara opinión sesgada hacia ciertas transacciones específicas¹⁴⁹. Esto se une a la opinión general entre los profesionales sobre la incertidumbre de la NGA chilena¹⁵⁰.

¹⁴⁷ Esta conclusión puede ir acompañada de las opiniones de algunos profesionales del Reino Unido que sugirieron que incorporar una gran cantidad de transacciones al régimen de divulgación obligatorio de esquemas tributarios (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes*, o “DOTAS” por sus siglas en inglés) reveló cómo este régimen necesitaba una calibración adecuada (DEVEREUX, M. y otros, ob. cit., p. 5).

¹⁴⁸ PENAFORTE, M. SII presenta hoy actualización de catálogo de esquemas tributarios. [en línea] El Mercurio. 23 de noviembre de 2017. <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=419646>> [consulta: 16 de julio de 2019].

¹⁴⁹ Ibid.

¹⁵⁰ La Tercera. “SII analiza posibles casos de elusión tributaria y expertos discuten éxito de normativa” (12 de noviembre de 2016). Acceso el 16 de julio de 2019. <https://www.latercera.com/noticia/sii-analiza-posibles-casos-elusion-tributaria-expertos-discuten-exito-normativa/>, y VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N°20.780. Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. (12), 2015, pp. 199-238.

IV
 “CONTRARRESTANDO LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN CHILE:
 ¿QUÉ CAMINO SEGUIR?”¹⁵¹ LIMITACIONES Y LECCIONES
 DEL ESTUDIO COMPARATIVO

A continuación, analizaremos hasta qué punto el Catálogo Inglés podría ser un modelo para el Catálogo de Esquemas Tributarios chileno. En particular, evaluaremos las limitaciones naturales de ambos catálogos. Posteriormente ofreceremos algunas recomendaciones para mejorar el Catálogo de Esquemas Tributarios, lo que a su vez conducirá a una mejor y más eficiente aplicación de la NGA.

Para empezar, debemos reconocer que, aunque los catálogos de esquemas tributarios, en general, proponen aportar mayor certidumbre, todavía persisten algunas limitaciones. Siempre va a seguir existiendo incertidumbre tras un catálogo, algo que resulta paradójico dado que un texto de esta naturaleza debiera tener por objeto, en teoría, proporcionar más claridad y certidumbre a los contribuyentes. La razón es que las normas antielusivas generales siguen siendo reglas generales, y la incertidumbre es coherente con la naturaleza de dichas normas¹⁵². Un claro ejemplo de ello es que el GAAR del Reino Unido se basa en la prueba de doble razonabilidad, que sigue siendo considerada como una fuente de incertidumbre entre los profesionales ingleses, al ser un concepto jurídico indeterminado¹⁵³. Además, debemos tener presente que el principal objetivo de las normas antielusivas generales no es necesariamente dar plena certidumbre a los contribuyentes¹⁵⁴, sino (una vez más) abordar los casos artificiales y extremos de elusión tributaria que sí podrían tener éxito en tribunales de no existir una norma general antielusiva¹⁵⁵.

La incertidumbre siempre será una parte esencial de dicha norma, y los contribuyentes deben aceptarlo. Además, aunque los ejemplos de los catálogos puedan ser sencillos y claros, existe un problema derivado del acto mismo de definir cuáles son las transacciones elusivas. El problema es el arbitraje regulatorio, que ya comentamos, en que, al existir un caso de elusión definido al más mínimo detalle, los contribuyentes sabrán cómo estructurar sus transacciones para no caer en conductas elusivas¹⁵⁶. Esto puede conducir a un mayor fomento y comercialización de las planificaciones

¹⁵¹ Tomando el título del art. de BOWLER, Tracey. Countering tax avoidance in the UK: which way forward? [en línea] Institute of Fiscal Studies. <<http://election2015.ifs.org.uk/comms/dp7.pdf>> [consulta: 10 de noviembre de 2019].

¹⁵² WEISBACH, ob. cit.

¹⁵³ BHOGAL, Sandy y FRYER, Ben. The UK GAAR: What Needs Answering. *International Tax Review*. (2012), p. 23.

¹⁵⁴ FREEDMAN, J. Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance [en línea] *Asia-Pacific Tax Bulletin*. 2014, Vol. 20, issue 3. <<https://ssrn.com/abstract=2488541>> [consulta: 25 de marzo de 2019], p. 168.

¹⁵⁵ AARONSON, G. y otros, ob. cit. p. 28.

¹⁵⁶ Un problema parecido es el señalado por Joshua D Blank en la esfera de los regímenes de divulgación obligatoria BLANK, Joshua D. What's Wrong with Shaming Corporate Tax Abuse. *Tax Law Review*. Vol. 62, 2008, p. 547.

tributarias (al igual que lo que sucedió con la regulación de la divulgación de los esquemas tributarios en el Reino Unido)¹⁵⁷. El problema es que estas limitaciones son más visibles cuando los catálogos de esquemas tributarios no son claros.

De analizarse nuevos ejemplos en el futuro, la primera prioridad debería ser repensar y darle una mejor redacción al Catálogo de Esquemas Tributarios. En este sentido, el Catálogo Inglés podría servir como modelo a seguir. ¿Qué lecciones podría sacar Chile de la experiencia del Reino Unido para mejorar el Catálogo de Esquemas Tributarios? En primer lugar, un elemento crucial es que un preámbulo claro debe guiar el análisis de los esquemas. Además, los problemas esbozados en el capítulo III podrían abordarse con una estructura binaria, como se propone en la Parte D de la Circular del GAAR. Asimismo, debe realizarse un análisis más profundo sobre cómo se aplicaría la norma de prelación, según lo analizado, ya que el Catálogo de Esquemas Tributarios chileno vigente da señales contradictorias. Por último, los ejemplos deben contener un análisis sustantivo de las excepciones en virtud de las cuales la NGA no podría aplicarse, para así evitar un análisis meramente formal. Por lo tanto, el análisis del Catálogo debería centrarse más en los requisitos sustantivos más que en la estructura formal de las transacciones.

Tras la experiencia del Reino Unido con el GAAR y el Catálogo Inglés, puede darse una última recomendación a la luz de las nuevas reformas tributarias que se han debatido en Chile.

Una cuestión interesante es si acaso podría introducirse en la legislación chilena una Comisión Antielusión similar a la del Reino Unido. Durante la discusión parlamentaria de la tramitación de la Ley N° 21.210 sobre Modernización Tributaria, el 8 de mayo de 2019 se propuso la creación de una Comisión Antielusión. Sin embargo, su composición era diferente al del Reino Unido (v.gr.: autoridades gubernamentales como el Director Nacional del SII, el Fiscal Nacional Económico, etc. —quien también señaló al gobierno que no tiene el grado de especialización requerido para abordar los casos de elusión tributaria)¹⁵⁸. No tenía el mismo alcance que el Grupo Asesor del GAAR del Reino Unido, ya que sólo intervendría en la aplicación judicial de la NGA, pero no participaría en el proceso de aprobación de las circulares del SII ni tampoco en la revisión del Catálogo de Esquemas Tributarios. Debido a razones políticas y legales, el gobierno chileno retiró esta propuesta del Congreso¹⁵⁹. Lamentablemente,

¹⁵⁷ DEVEREUX. M. y otros, ob. cit., p. 14. Esta opinión también fue apoyada por el HMRC en el documento de consulta sobre la normativa referida a la divulgación obligatoria de esquemas tributarios.

¹⁵⁸ GÓMEZ, Marcela. Autoridades económicas le quitan el piso a la propuesta de Hacienda por elusión tributaria. [en línea] Pauta. 27 de mayo de 2019. <<https://www.pauta.cl/economia/autoridades-quitan-piso-propuesta-elusion-reforma-tributaria>> [consulta: 1 de agosto de 2020]. FNE, TDLC y CMF piden restarse de Comisión Antielusión que plantea el Ejecutivo. [en línea] Cámara de Diputados de Chile. 28 de mayo de 2019. <https://www.camara.cl/prensa/noticias_detalle.aspx?prmId=136989> [consulta: 5 de agosto de 2020].

¹⁵⁹ Gobierno retiró indicaciones que creaban nueva Comisión Antielusión. [en línea] Cámara de Diputados de Chile. 6 de junio de 2019. <https://www.camara.cl/prensa/noticias_detalle.aspx?prmId=137245> [consulta: 5 de agosto de 2020].

habrá que esperar un buen tiempo hasta que legislación tributaria chilena vuelva a analizar la conveniencia de tener una Comisión Antielusión.

Sin embargo, en el evento que el gobierno chileno considerara realmente la posibilidad de crear una Comisión Antielusión, dicha iniciativa podría aportar los siguientes beneficios a la aplicación de la NGA. Como hecho preliminar, una composición basada en la experiencia comercial de sus miembros será beneficiosa para evaluar si las transacciones o esquemas carecen de efectos económicos relevantes. Adicionalmente, una Comisión Antielusión podría participar en la aprobación de futuras circulares e interpretaciones administrativas, e incluso en la aplicación de la NGA ante los tribunales. Esto no es trivial a la experiencia chilena, donde el Fisco gana casi el 70% de los juicios tributarios en los tribunales¹⁶⁰.

CONCLUSIONES

Crear una norma general contra la elusión, así como plasmarla en ejemplos concretos en la legislación tributaria siempre ha sido un desafío para las administraciones tributarias y los ordenamientos jurídicos, y esto tanto en Chile como a nivel comparado. Las administraciones tributarias deben equilibrar dos aspectos. Por un lado, algunas legislaciones recurren a conceptos más generales, tales como el propósito de una transacción¹⁶¹, conceptos sin los cuales se hace difícil estructurar una NGA que aborde de forma general y omnicompreensiva el fenómeno de la elusión tributaria. Por otro lado, siempre se hace necesario aterrizar los efectos prácticos de esta norma en determinadas transacciones, para que éstas queden cubiertas por ella. Los países han tratado de dar muchas soluciones a estos problemas, y entre ellas, hemos visto que algunos países han abordado estos problemas con la publicación de catálogos de esquemas tributarios.

En este artículo hemos comparado los casos de Chile y el Reino Unido como dos ejemplos de países con tradiciones jurídicas completamente distintas en el tratamiento de estos problemas. Tomando en consideración la experiencia del Reino Unido con su Catálogo de Esquemas Tributarios, hemos esbozado las principales y más importantes diferencias con el Catálogo de Esquemas Tributarios chileno y hemos discutido cuál es, en nuestra opinión, la mejor manera en que el SII debiera enfocar la redacción de dicho catálogo en el contexto de la NGA vigente. Así las cosas, hemos intentado sostener que el Catálogo de Esquemas Tributarios debiera abordar de forma más directa los requisitos establecidos en la NGA, como asimismo

¹⁶⁰ Fallos favorables al Fisco se disparan en la justicia tributaria y alcanzan proporción más alta desde que existe el sistema. [en línea] Diario Financiero. 8 de julio de 2019. <<https://www.df.cl/noticias/economia-y-politica/df-tax/fallos-favorables-al-fisco-se-disparan-en-la-justicia-tributaria-y/2019-07-08/123011.html>> [consulta: 20 de julio de 2019]. CERÓN, J. Realidad tributaria: Un mal acuerdo es mejor que un mal juicio. [en línea] El Líbero. 12 de junio de 2019. <<https://ellibero.cl/opinion/javier-ceron-realidad-tributaria-un-mal-acuerdo-es-mejor-que-un-mal-juicio/>> [consulta: 20 de marzo de 2020].

¹⁶¹ COOPER, ob. cit, p. 4.

considerar que el principal objetivo de una norma general antielusiva es abordar los casos extremos de elusión tributaria.

En nuestro primer acápite, hemos explicado la forma en que la NGA está insertada en nuestra legislación, así como también la forma como ésta intenta solucionar la elusión tributaria, señalando sus principales características. Asimismo, evaluamos la labor del SII en la redacción de interpretaciones administrativas en el marco de la NGA, concentrándonos en el análisis del Catálogo de Esquemas Tributarios. Hemos podido notar que el Catálogo de Esquemas Tributarios no está exento de problemas, los cuales se derivan, a su vez, de una NGA que dista de ser del todo clara y profunda.

En el segundo capítulo, analizamos el GAAR del Reino Unido y cómo el HMRC ha plasmado sus disposiciones generales en un catálogo. Señalamos que, en cuanto a la estructura, las directrices del Reino Unido están bien estructuradas y siguen uno a uno los requisitos establecidos en la Ley de Presupuestos de 2013 para aplicar el GAAR. Esto no es sólo un comentario formal, también es una observación sustantiva sobre este Catálogo, ya que representa un razonamiento lógico del HMRC que sigue en cada análisis para evaluar el carácter elusivo de un esquema. Las otras observaciones que hicimos apuntan a la siguiente conclusión: al redactar catálogos de esquemas tributarios, hay que tener siempre en cuenta los requisitos y el camino dado por la misma norma antielusiva general que le da origen, para así facilitar su aplicación, cuestiones que hemos abordado en el capítulo III.

¿Qué camino debería seguir Chile en materia de elusión tributaria y qué lecciones puede extraer del Reino Unido para mejorar sus catálogos? Tal como analizamos en el capítulo IV, el SII podría tomar las siguientes medidas. En primer lugar, y tal como hemos sostenido en este artículo, siempre hay que tener en cuenta que una norma general antielusiva tiene por objeto contrarrestar los casos extremos de elusión, no la planificación tributaria común y corriente. Este principio debiera estar presente en toda interpretación administrativa y, en general, en toda política tributaria, porque justamente lo que se trata de disuadir y sancionar son conductas reprochables, y no aquéllas en que la ley ha previsto la utilización de un beneficio tributario. Así las cosas, los ejemplos analizados en el Catálogo de Esquemas Tributarios debieran representar casos en el límite de la artificialidad y no los casos habituales que el SII ha fiscalizado en el pasado aplicando otras normas específicas y que, si bien constituyen infracciones a la ley tributaria, dichas infracciones no van por el lado de la elusión. De esta manera, el Catálogo de Esquemas Tributarios podrá ser considerado un instrumento eficaz para los contribuyentes y no un manual disuasivo que establece un prejuicio contra muchas transacciones¹⁶². En segundo lugar, debiera siempre tenerse

¹⁶² Recabarren y norma antielusión: “No es bueno y lo que viene tampoco”. [en línea] Diario Financiero. 15 de julio de 2019. <<https://www.df.cl/noticias/economia-y-politica/df-tax/recabarren-y-norma-antielusion-no-es-buena-y-lo-que-viene-tampoco/2019-07-12/181912.html>> [consulta: 15 de julio de 2019]. Sin perjuicio de que en esta noticia se comenta la modificación contenida en el proyecto de ley original presentado por Sebastián Piñera el día 23 de agosto de 2018, se argumenta que la NGA vigente en la actualidad es en realidad “terrorismo”, es decir, el objetivo de disuasión llevado a su límite.

en cuenta que el Catálogo de Esquemas Tributarios surge de la propia NGA. Esta norma contempla una serie de requisitos y elementos que no deben olvidarse, y el Catálogo de Esquemas Tributarios debiera seguir la misma estructura que da la NGA, al analizar todos los esquemas. Éstos deben ser analizados bajo todos los requisitos que establece la NGA y, en especial, bajo las variables en virtud de las cuales puedan reconocerse los efectos económicos o jurídicos relevantes o la economía de opción. Por último, y ya desde un punto de vista de cómo avanzar en la institucionalidad tributaria, Chile podría reconsiderar en el futuro la introducción de una Comisión Antielusión para mejorar la aplicación de la NGA. Podría ser beneficioso para este país, ya que la aplicación de la NGA en sus diferentes fases (aplicación en los tribunales, interpretaciones administrativas, etc.) se encarnará con un sabor de independencia que siempre mejora el funcionamiento de las instituciones.

MODIFICACIONES DEL ARTÍCULO 8 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO A PARTIR DE LA MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA DE LA LEY N° 21.210: ¿UNA NUEVA RELACIÓN ENTRE LOS CONTRIBUYENTES Y EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS?

PATRICIO CASAS FARÍAS¹⁶³

RESUMEN

El presente artículo analiza las modificaciones realizadas por la Ley N° 21.210 de 2020 al art. 8 bis del CT, que fija los *Derechos de los Contribuyentes*, a fin de establecer la suficiencia de su formulación de cara a una nueva relación entre estos y el SII. Particularmente, el trabajo expone los cambios realizados a dicha norma, concentrándose en aquellas modificaciones de mayor relevancia como los deberes de información; la prohibición de iniciar nuevamente fiscalizaciones ya concluidas o los deberes de motivación de los actos administrativos, entre otras. Adicionalmente se analiza el nuevo Recurso de Resguardo.

PALABRAS CLAVES: Derechos del contribuyente, recursos de resguardo, vulneración de derechos, Modernización Tributaria.

INTRODUCCIÓN

El 13 de abril de 2005, mediante moción parlamentaria, se ingresó el proyecto de modificación al CT cuyo objetivo fundamental era consignar los *derechos del contribuyente*.

Este proyecto concluiría 5 años después con la dictación de la Ley N° 20.420 de 2010 que, entre otros, modificó el CT incorporando un nuevo art. 8 bis, que tenía por objeto garantizar (sin perjuicio de los derechos ya garantizados por la Constitución y las leyes) un catálogo de derechos elementales para la correcta relación entre los contribuyentes y la administración tributaria, estableciendo además la obligación de que se exhibiera en un lugar *destacado y visible* en las dependencias del SII dicho catálogo.

¹⁶³ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Abogado asociado, Letonja Abogados Tributarios. Correo electrónico: pcasasf@ug.uchile.cl

En la misma línea, se estableció que el resguardo de estos derechos recaería sobre los TTA recientemente creados con la Ley N° 20.322 de 2009, otorgando competencia a los Juzgados Civiles¹⁶⁴ en aquellas regiones en que aún, a esa fecha, no entraran en vigencia los TTA. En ambos casos, el procedimiento aplicable sería el de Vulneración de Derechos establecido en el Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del CT.

Diez años después, la Ley N° 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria, ha introducido —entre otras muchas modificaciones— una reformulación del art. 8 bis del CT para extender la protección de los derechos del contribuyente, no sólo por la vía de extender el catálogo objeto de protección de los mismos, sino a través del establecimiento de un nuevo recurso en sede administrativa, denominado “*Recurso de Resguardo*”, que se plantea como una alternativa en favor del contribuyente para subsanar, ante la misma administración, eventuales vulneraciones que se produzcan en el contexto de un proceso de fiscalización u otras actuaciones llevadas a cabo por parte del Servicio.

La consagración de este recurso administrativo y la ampliación del catálogo de derechos del contribuyente, deberían contribuir a disminuir la judicialización de estos conflictos, confirmando la idea del legislador de resolver la mayor cantidad de diferencias posibles con los contribuyentes en sede administrativa.

Sólo por mencionar, en la misma línea de solución a nivel administrativo, es posible enmarcar la introducción del Recurso Jerárquico, las modificaciones a los de RAF y de RAV, la introducción de un nuevo art. 132 ter al CT para facilitar una solución colaborativa en sede administrativa respecto a conflictos ya judicializados.

A nivel institucional, la misma Ley N° 21.210 de 2020, plantea la creación de la DEDECON estableciendo dentro de sus propósitos fundamentales, el funcionar como un mediador entre los posibles conflictos entre el Servicio y los contribuyentes, lo que confirma el propósito del legislador de modernizar y fortalecer la relación entre la administración y los administrados, garantizando la efectiva protección de los derechos de estos últimos.

Por su parte, ya en 2005, la moción parlamentaria que dio origen a la Ley N° 20.420 reconocía que: “*Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución deben reflejarse necesariamente en el campo tributario. Aunque la Carta Fundamental no contenga, de manera explícita, una enunciación o catálogo de lo que podría llamarse “derechos del contribuyente”, ello no significa que éstos no existan, pues son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por lo mismo, su ejercicio puede ser garantizado por el legislador, como complemento y desarrollo de las normas constitucionales, enunciándolos sistemáticamente a través de una ley especial, como está ocurriendo en diversos países de Europa y América*”¹⁶⁵, estableciendo la necesidad de nuestro país en torno a complementar las garantías constitucionales en materia impositiva, cuestión que se ha venido desarrollando durante los últimos 15 años.

¹⁶⁴ Conforme lo dispuesto en el art. transitorio de la Ley N° 20.420.

¹⁶⁵ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, Historia de la Ley 20.420, p. 3 [en línea]: <https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/4806/ HLD_4806_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 14 de octubre de 2020].

El propósito del presente trabajo es exponer cuál ha sido la evolución de los derechos consagrados en favor de los contribuyentes a partir de la Ley N°20.420, así como la reformulación y complemento del art. 8 bis del CT que realiza la Ley N°21.210 de 2020, para concluir exponiendo de qué forma la inclusión del Recurso de Resguardo puede contribuir con el propósito de garantizar de mejor manera los derechos de los contribuyentes.

I ANTECEDENTE PREVIO: CONSAGRACIÓN DE LOS “DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE” EN EL CT A PARTIR DE LA LEY N°20.420 DE 2010

Tal como se indicó previamente, el origen de los *derechos del contribuyente* como norma de derecho positivo se encuentra en la moción parlamentaria ingresada por el Honorable Senador Baldo Prokurica el día 13 de abril de 2005, mediante la cual se propuso la introducción de un nuevo art. “5 bis” al CT, el cual garantizaría entre otros: **[i]** El derecho a ser atendido cortésmente y ser tratado equitativamente; **[ii]** derecho a obtener de forma oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias; **[iii]** derecho a conocer el estado de la tramitación de los procedimientos tributarios que le afecten; **[iv]** derecho a conocer la identidad de los funcionarios que se encuentren a cargo del procedimiento; **[v]** Derecho a solicitar copia de declaraciones y documentos; **[vi]** derecho a eximirse de aportar documentos *no exigidos por las leyes* o ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder del SII, siempre que se indique el día y procedimiento en el que lo presentó; **[vii]** derecho a mantener en secreto datos tributarios; **[viii]** derecho a que el SII realice sus actuaciones de manera expedita, evitando esperas y reiteraciones necesarias; **[ix]** derecho a formular alegaciones y aportar documentos; **[x]** derecho a ser informado al inicio de cualquier acto de fiscalización sobre su naturaleza y alcance, así como sus derechos y obligaciones; **[xi]** derecho a formular quejas y sugerencias en relación a los funcionarios y funcionamiento del SII y **[xii]** derecho a obtener copia de los documentos que formen parte de los expedientes de cualquier procedimiento del Servicio que los afecte¹⁶⁶.

Luego, si se revisa el art. 8 bis del CT, (que finalmente fue el numeral otorgado por el legislador), pareciera ser que no existen grandes variaciones entre el proyecto original del año 2005 y el que finalmente vio la luz a través de la Ley N°20.420. Sin perjuicio de esto, lo cierto es que pequeñas reformulaciones en el contenido de la norma a lo largo de la tramitación legislativa, supusieron modificaciones relevantes en el sentido de cada norma.

Sólo por mencionar algunos puntos, el proyecto original contemplaba expresamente en su numeral **[vi]** la obligación del SII de no solicitar otros documentos que no fueran aquellos *exigidos por las leyes*, cuestión que fue modificada posteriormente

¹⁶⁶ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, Historia de la Ley 20.420, p. 3 y ss. [en línea]: <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4806/HLD_4806_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 14 de octubre de 2020].

para consagrar únicamente el derecho a no aportar antecedentes que no correspondan al *procedimiento* o que ya hayan sido aportados previamente¹⁶⁷. Esta modificación que parecer ser insustancial, acarreó efectos relevantes en materia probatoria en sede administrativa, si se considera que el sentido de impedir al SII solicitar otros antecedentes que no sean aquellos exigidos por las leyes, dice más bien relación con la acreditación de ciertos actos y contratos de carácter *solemne*. En efecto, bajo la redacción de la norma original no hubiera sido posible exigir para dar por acreditados determinados actos, otros requisitos que aquellos establecidos expresamente en la ley, lo que adquiere suma relevancia si se considera que la regla general en materia de contratos es la *consensualidad* y que el dinamismo de la mayor parte de los negocios ejecutados hoy por los contribuyentes reviste la misma característica, cuestión que no siempre es aceptada en los procesos de fiscalización, por cuanto, resulta de común ocurrencia la solicitud de antecedentes escritos o *autorizados ante notario* para asignarles validez, aun cuando la ley no lo exija. Afortunadamente, esto es corregido por la Ley N°21.210 según se indicará más adelante.

Asimismo, se eliminó el derecho a exigir por parte del contribuyente, certificaciones de declaraciones presentadas por éste, a cambio de derecho a obtener copias de las mismas (cuestión que ya venía incorporado en otro numeral del proyecto original). Como contrapartida, se modificó el derecho a que las actuaciones del SII se presten sin dilaciones, evitando esperas y reiteraciones innecesarias, agregando la expresión “*certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes*”, cuestión que hizo inaplicable dicho derecho, por cuanto tales certificaciones, en la práctica no eran entregadas por parte de los funcionarios fiscales, extendiéndose en muchas ocasiones las fiscalizaciones por el plazo de prescripción previsto en el art. 200 del CT¹⁶⁸.

De esta manera, si bien el texto final de la Ley N°20.420 limitó la aplicación de algunas garantías en relación al proyecto original, es posible afirmar que el mayor aporte de esta ley que vino a modificar el CT fue de carácter cultural, toda vez que permitió precisamente la internalización de una cultura institucional por parte del Servicio y de un empoderamiento del ciudadano común en relación a la protección de determinadas garantías de los contribuyentes, generando un efecto general positivo en las relaciones que se producen a diario entre ambas partes.

¹⁶⁷ Inicialmente el proyecto solicitaba únicamente que el contribuyente señalase el día y procedimiento en el que presentó los antecedentes. Si bien la norma final no señaló expresamente ninguna formalidad, en la práctica este derecho del art. 8 bis N°6 del CT (con su redacción vigente antes de la modificación introducida por la Ley N° 21.210), quedó reducido a eximirse de aportar los antecedentes que consten en actas de recepción de documentos, o aportados por otros medios, como aquellos enviados al SII por correo electrónico.

¹⁶⁸ Es la misma Ley N° 20.420 la que agrega un nuevo inciso al art. 59 del CT para disponer el plazo *fatal* del SII para revisar determinados procedimientos a 9 o 12 meses, una vez que sea certificada la recepción de todos los antecedentes solicitados en el requerimiento de antecedentes. Si bien esta certificación se introdujo como *modelo* a través de la Circular N°33 de 2015 emitida por el SII, esto en la práctica no ocurrió, inaplicando de facto dicha norma. La Ley N° 21.210 por su parte, realiza algunas modificaciones a la norma en este sentido.

A esto contribuyó no sólo la existencia de un procedimiento ante un Tribunal independiente para reclamar sus infracciones como lo es el Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos consagrado en los arts. 155 y siguientes del CT, sino también a la obligación de exhibir en un lugar visible este catálogo de derechos para que pudiera ser revisado directamente por cualquier contribuyente.

Esto último, por cuanto si bien, tal como señaló la Moción que dio origen al proyecto, la CPR consagra tácitamente tales garantías, pudiendo estas además desprenderse y verse complementadas a través de otros cuerpos normativos como la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos N°19.880 (en adelante, también “LBPA”), su consagración explícita y específica permite permear de mejor manera una nueva cultura en materia de derechos —y deberes— de los contribuyentes en su relación con el SII.

El Servicio por su parte, impartió instrucciones sobre los derechos del contribuyente consagrados en la Ley N°20.420 a través de la emisión de la Circular N°19 del 1 de abril de 2011, precisando el alcance de estas normas en relación con su obligatoriedad para los funcionarios del SII.

En términos generales, la Circular vincula los distintos derechos con la existencia de otras normas propias de la Ley N°19.880 y N°18.575, confirmando que los mismos ya existían a nivel de derecho positivo, no obstante, se haya introducido una norma expresa en el CT para consagrarlos.

Sobre este acto administrativo, cabe destacar las instrucciones impartidas respecto al “*Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas*” del art. 8 bis N°2 del CT (con su redacción vigente antes de la modificación introducida mediante la Ley N°21.210), toda vez que ésta hace referencia a los plazos propios del art. 59 del CT previamente mencionados, no obstante esto, en la práctica no resultó de fácil aplicación, por cuanto el certificado, cuyo modelo consta en la misma Circular N°19 a propósito del art. 8 bis N°8 del CT y en la Circular N°49 de 2010, no era emitido en los procesos de fiscalización.

Por su parte, la misma Circular posteriormente limita la certificación del art. 59 del CT y por tanto la aplicación de la *caducidad* del derecho a fiscalizar al contribuyente en determinados procesos, entre ellos: **a)** Las fiscalizaciones que se inicien mediante citación practicada conforme al inciso segundo del art. 63 del CT; **b)** Las fiscalizaciones que se inicien sin requerimiento previo de antecedentes, como por ejemplo, tratándose de peticiones de devolución de impuestos fundadas en el art. 126 del CT o en el art. 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios; **c)** Las fiscalizaciones sujetas a reglas especiales, como por ejemplo en el caso de la Ley N°18.320 (actualmente derogada) y **d)** Los requerimientos efectuados de conformidad a los arts. 34 y 35 del CT. Todo lo anterior, al ampararse de forma literal a la expresión “[...] cuando una fiscalización se inicie mediante un requerimiento de antecedentes”, excluyendo otras formas de inicio de los procesos de revisión de determinaciones tributarias¹⁶⁹.

¹⁶⁹ La misma tramitación del proyecto legislativo discurre en una serie de mociones particulares e indicaciones para intentar dar algún tipo de certeza jurídica a la extensión de los procesos de fiscalización.

Estas consideraciones hicieron de la aplicación de este derecho, tal vez, el más controvertido de los que fueron consagrados mediante la Ley N°20.420, no sólo por la discusión acerca del plazo específico aplicable a cada actuación, sino porque su aplicación generó una serie de pronunciamientos jurisprudenciales originados en el hecho de que determinados contribuyentes, amparándose en esta norma, solicitaban vía Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos¹⁷⁰ determinadas devoluciones de impuestos, principalmente relacionadas con PPUA al establecer por analogía al de los PPM, que el plazo aplicable para su devolución era el de 30 días contados a partir de la fecha en que venciera el plazo normal para presentar la declaración anual de Impuesto a la Renta, conforme dispone el art. 97 de la LIR y no los plazos del art. 59 o 200 del CT.

Sobre este antecedente, es posible encontrar una serie de fallos que sentaron una jurisprudencia más o menos uniforme en relación con la idea de que la determinación de un PPUA a favor del contribuyente y, en general de una devolución, no era un derecho del mismo que ya hubiere nacido a la vida del derecho, sino una mera expectativa, lo que impedía acceder a lo solicitado por éste. En el mismo sentido, se estableció reiteradamente que la naturaleza del Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos¹⁷¹, era proteger garantías específicas y no establecer la procedencia o improcedencia de una determinada devolución de impuestos, en tanto, de forma previa al término de la fiscalización, estos eran una mera expectativa que como tal, requerían de un procedimiento declarativo como el procedimiento general de reclamo tributario establecido en los arts. 124 y siguientes del CT. En cierto sentido, la Ley N°21.210 zanja la discusión a través de la intercalación en el art. 8 bis N°3 (sobre la obtención de devoluciones), de la expresión “*a que tenga derecho, conforme a las leyes tributarias*” confirmando que la existencia de *meras expectativas* no supone la procedencia inmediata de las devoluciones solicitadas de existir algún proceso de fiscalización pendiente.

Respecto a los demás derechos consagrados por el art. 8 bis del CT desde su incorporación mediante la Ley N°20.420 en 2010, a la fecha, si bien es cierto que han existido algunas discrepancias respecto a su aplicación asociadas principalmente a que su redacción genérica permite subsumir teóricamente múltiples circunstancias en ellos, lo cierto es que su consagración generó un cambio cultural positivo de suma relevancia entre las relaciones entre contribuyentes y el Fisco.

¹⁷⁰ En este sentido, ver, por ejemplo: Cuarto TTA, Región Metropolitana (2013): RIT VD-18-00057-2013, Considerando Quinto, y Primer TTA, Región Metropolitana (2016): RIT VD-15-00172-2015, Considerando Vigésimo Tercero. Un esfuerzo de sistematización de criterios se encuentra en SALVATIERRA GARIB, Claudio. Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos del Contribuyente: Criterios Jurisprudenciales. Revista de Derecho Público Iberoamericano N°13, 2018, pp. 181-222.

¹⁷¹ En el mismo sentido, algunos contribuyentes han acciones de protección amparándose en el art. 19 N° 24 de la CPR respecto a un supuesto derecho de propiedad sobre la devolución. El resultado en general fue sostener que la acción cautelar de protección no está consagrada para resolver asuntos que son propios de procedimientos declarativos, rechazando las solicitudes presentadas por los contribuyentes.

En esta misma línea, de forma posterior, otras instrucciones administrativas emitidas por el Servicio han buscado establecer la obligatoriedad de ciertas actuaciones buscando garantizar tales derechos, sin que éstas produzcan siempre el efecto deseado.

Es así como en la búsqueda de una modernización y mejoramiento de las relaciones entre contribuyentes y el SII, y, al atero también de experiencias comparadas, la Ley N°21.210 plantea no sólo una serie de modificaciones y agregados en esta línea, al robustecer el art. 8 bis del CT y establecer además un recurso administrativo como el recurso de resguardo para su protección, sino también a través de una nueva orgánica institucional a partir de la consagración de la DEDECON, lo que sin duda, supondrá una nueva era en la manera en que se vincula el ente fiscalizador y los administrados.

A continuación, se exponen las principales modificaciones y agregados que la Ley N°21.210 efectuó al art. 8 bis del CT que consagra los derechos del contribuyente.

II

MODIFICACIONES AL ART. 8 BIS DEL CT Y NUEVO ESTATUTO DE “DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE A PARTIR DE LA LEY N°21.210 DE 2020

Tal como se señaló precedentemente, la Ley N°21.210 introdujo una serie de modificaciones al art. 8 bis del CT, fortaleciendo con ello el catálogo de derechos establecidos en favor del contribuyente.

En particular, a mi parecer una de las normas que permite robustecer de mejor forma los derechos de los contribuyentes, se encuentra en el nuevo art. 8 bis N°4 del CT, que establece el derecho a que las actuaciones del Servicio, constituyan o no, actuaciones o procedimientos de fiscalización: a) indiquen con precisión sus fundamentos; b) se entregue información clara sobre el alcance y contenido de la actuación; c) se informe naturaleza y materia a revisar, otorgando derecho a que se certifique previa solicitud el plazo de prescripción aplicable; d) el estado del proceso de fiscalización; e) se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebrados en Chile o en el extranjero con los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica de los mismos y al lugar donde fueron otorgados, sin que pueda solicitarse la acreditación de actos o contratos exigiendo formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley; f) que se notifique al término de la actuación, certificándose que no existen materias gestiones pendientes respecto a la materia y periodo que se haya revisado o fiscalizado.

Como es posible notar, el nuevo art. 8 bis N°4 del CT viene a explicitar una serie de garantías adicionales en favor del contribuyente en el contexto de un proceso de fiscalización —o fuera de él—. Al igual que en el caso de los demás derechos del contribuyente, es posible desprender estas garantías de otras normas jurídicas ya vigentes, sin embargo, pareciera ser que el legislador ha optado por establecerlas de formas expresa.

Sobre este numeral cabe destacar dos cuestiones de suma relevancia y potenciales efectos en el contenido de la decisión de los actos administrativos. La primera de ellas dice relación con las obligaciones de fundamentación de los actos administrativos y la

segunda, con la prohibición de exigir solemnidades adicionales para la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebradas en Chile o en el extranjero.

Respecto a las obligaciones de fundamentación, cabe señalar que de forma previa a la Ley N°21.210 no existía una regla específica en el CT en relación con los deberes de motivación y valoración de la prueba en la emisión de actos administrativos, encontrándose referencias a dichos conceptos, de manera expresa, únicamente en las reglas aplicables al procedimiento general de reclamo tributario consagradas en sus arts. 124 y siguientes y a otros procedimientos de carácter jurisdiccional cuya aplicación normativa es realizada en virtud de la aplicación supletoria general del art. 132 del CT que contiene las reglas probatorias de los procedimientos contencioso-administrativos en materia tributaria.

Ello, no obstante, por aplicación supletoria de la LBPA, el deber de fundamentación y motivación de los actos emanados de la administración tributaria radicaba en los arts. 11, 16, 17 letra f) y 41 de la LBPA.

De esta forma, en particular, el art. 8 bis N°4 letra a) del CT establece que, sin perjuicio de los derechos garantizados por la CPR y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes: “[que las actuaciones del Servicio constituyan o no procedimientos de fiscalización] a): *Indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. En efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no. Adicionalmente, deberán indicar de manera expresa el plazo dentro del cual debe ser concluida, en cuyo caso se aplicarán las reglas legales cuando existieran, y en ausencia de un plazo dispuesto por la ley, el Director mediante resolución dispondrá los plazos dentro de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas*” (subrayado agregado).

La introducción de esta norma supone inevitablemente un cambio de paradigma en el estándar exigible a la fundamentación del acto administrativo¹⁷², al aumentar la exigencia de dicha fundamentación en favor de los contribuyentes. Este deber de fundamentación se ve complementado además con la obligación de valorar la totalidad de prueba que se aporte al proceso¹⁷³ bajo un sistema, a mi juicio, de valoración racional de la prueba o sana crítica¹⁷⁴, impidiendo en consecuencia que el

¹⁷² Un esfuerzo en desarrollar este tema con mayor detalle se encuentra en: CASAS FARÍAS, Patricio. Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la Modernización Tributaria de la Ley N° 21.210. Revista de Derecho Tributario de la Universidad de Concepción (7), 2020, p. 54-81.

¹⁷³ Lo cual se desprende además de lo dispuesto expresamente en el art. 8 bis N°11 del CT.

¹⁷⁴ Lo que se desprende de la obligación de expresar “*los hechos, el derecho, y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión*”. En el mismo sentido, de forma pretérita —y hoy simultánea— las normas de valoración del art. 35 de la Ley N°19.880. Sobre este punto, cabe señalar que la doctrina ha discutido la asimilación de la valoración de la *prueba en conciencia* con la *sana crítica*. En efecto, parte de la doctrina incluso contrasta la valoración de prueba en conciencia con el sistema de prueba legal tasada como es el caso de Carocca y Correa Selamé. Al respecto Carocca: “*en el extremo opuesto al sistema de la prueba legal o tasada, en cuanto al grado de libertad que se entrega al tribunal para valorar la prueba producida en el proceso, se encuentra el de*

acto administrativo se vea reducido a una mera enumeración de los antecedentes acompañados al proceso complementada con la transcripción en abstracto de las normas legales aplicables al caso concreto.

En un sentido similar, el art. 8 bis N°4 literal e) del CT, introduce expresamente el derecho a que se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebrados en Chile o en el extranjero con los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica de los mismos y al lugar donde fueron otorgados, sin que pueda solicitarse la acreditación de actos o contratos exigiendo formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley, lo que sin duda obligará a efectuar un cambio en el requerimiento de antecedentes necesarios para su validación. Esto es sin perjuicio, por supuesto, de las obligaciones relativas a la contabilidad que recaen sobre determinados contribuyentes y a la acreditación de actos que por normas de derecho común y/o especial, requieran de determinadas solemnidades.

En el numeral 5, el art. 8 bis del CT, establece un nuevo derecho en favor del contribuyente al establecer como garantía la imposibilidad del SII de iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización¹⁷⁵, ni en el mismo ejercicio, ni en periodos siguientes respecto de partidas o hechos que ya hayan sido objeto de procedimiento de fiscalización. A este respecto, se limita la posibilidad de realizar un nuevo requerimiento por parte del Servicio, sólo en la medida en que el requerimiento tenga por objeto

apreciación en conciencia o de la íntima convicción” CAROCCA Alex. Manual de Derecho Procesal. Legal Publishing, 2003. A su vez, Correa Selamé, agrega que el sistema de íntima convicción se presenta “(...) Cuando la ley habla de apreciar la prueba en conciencia”. CORREA SELAMÉ, Jorge. Recursos Procesales y Civiles. Lexis Nexis, 2002, pp. 127-128. Sin perjuicio de esto, la mayor parte de la doctrina ha rebatido las ideas de estos autores para señalar que la valoración de prueba en conciencia no supone en ningún caso un sistema de íntima convicción, sino un sistema de valoración racional. En este sentido el profesor **Cristián Lepín** ha señalado la asimilación de la valoración en conciencia con la sana crítica, a partir de la inexistencia de derogación de las normas sobre valoración probatoria en las distintas reformas que han incluido expresamente la sana crítica; LEPIN, Cristian. Breve estudio sobre la sana crítica, Gaceta Jurídica, 2007, p. 7. A su vez, el profesor **Daniel Peñailillo** ha señalado: “cuando en el derecho chileno el legislador dispone que la prueba será apreciada en conciencia por el juez esa actitud ha de entenderse en el sentido de valoración del llamado sistema de persuasión racional y no de íntima convicción”. PEÑAILILLO, Daniel. La prueba en materia sustantiva civil. Editorial Jurídica de Chile, 1989, p.19.; los profesores **Cristián Maturana** y **Jaime Jara** por su parte, han expuesto: “el órgano decisor de un procedimiento administrativo puede y debe apreciar integralmente y con absoluta libertad —sin perjuicio del límite de la sana crítica las pruebas suministradas al expediente gubernativo” MATURANA, Cristian; JARA, Jaime. Actas de fiscalización y debido procedimiento administrativo. Revista de Derecho Administrativo N°3, p. 10. Sobre la adopción de este criterio, como la posición de la doctrina mayoritaria, es posible revisar el estudio realizado por el Consejo de Defensa del Estado. Departamento de Estudio del Consejo de Defensa del Estado. La motivación de las sentencias como un elemento de la sana crítica y el recurso de casación en el fondo. [en línea] Informe Jurídico, 2011, p.76 -78. <https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/4c137b85-40d3-4790-9ffc>. [consulta: 01 de octubre de 2020]

¹⁷⁵ Entendiéndose para estos efectos aquel que se inicie formalmente a través de la emisión de una Citación conforme al art. 63 del CT.

un procedimiento de fiscalización referido a hechos o *impuestos* distintos a los que fueron objeto del requerimiento anterior¹⁷⁶.

La inclusión de este numeral viene a otorgar una mayor certeza jurídica en torno a la extensión, oportunidad y contenido de los procesos de fiscalización que pueden ser ejecutados por parte del Servicio.

De forma previa, la idea predominante era que todo acto de determinación de impuestos tenía el carácter de *provisional* en tanto no transcurrieran los plazos de prescripción, posibilitando que se generase más de un proceso de fiscalización sobre los mismos hechos e impuestos, sin que existiera claridad a nivel doctrinario ni jurisprudencial respecto a la aplicación de la *teoría de los actos propios* o más bien de la *confianza legítima* que debiera resguardar al contribuyente cuando se ha emitido previamente un cierre de un proceso de fiscalización. De esta manera, la inclusión de la norma limita tal posibilidad, al establecer la preclusión del derecho por parte del Fisco para revisar más de una vez los hechos gravados derivados de cuestiones fácticas equivalentes¹⁷⁷.

Sobre la aplicación de este derecho, sería útil analizar hacia un futuro la extensión de lo que deba entender como un *requerimiento de antecedentes*, toda vez que, de momento, la norma limita el derecho sólo a aquellos procesos iniciados formalmente a través de la Citación a la que hace referencia el art. 63 del CT, excluyendo otras instancias que, en la práctica, también suponen solicitudes y requerimientos de documentos y antecedentes encaminados a efectuar procesos de fiscalización. Al respecto cabe señalar que, sobre otros procedimientos no iniciados vía Citación, la norma reconoce el derecho a no ser revisado nuevamente por los mismos hechos e impuestos si la revisión concluye formalmente con una rectificación, giro, liquidación o certificación que acepte los hechos objeto de la revisión.

En la misma línea de buscar favorecer una mayor certeza jurídica, es posible destacar la inclusión del art. 8 bis N°13 del CT que establece el derecho de los contribuyentes a tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley, sin perjuicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la Ley, relacionado este derecho con la obligación del SII de mantener en su sitio web los Oficios, Circulares y Resoluciones, salvo aquellos que sean reservados de conformidad a la ley.

¹⁷⁶ La misma norma establece otros supuestos de excepción para efectuar nuevos requerimientos de antecedentes como los casos del proceso de recopilación de antecedentes, la aplicación de la NGA, o Rentas Pasivas.

¹⁷⁷ El art. 59 del CT, modificado por la Ley 21.210, establece un plazo *máximo* para la realización de determinados actos de fiscalización, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para alternativamente citar en los términos del art. 63, liquidar o formular giros. De forma previa, la Ley 20.780 de 2014, había eliminado el adjetivo *fatal* al plazo del SII para efectuar las revisiones previstas en el mismo art. 59, dando paso a la interpretación del SII contenida en la Circular N° 33 de 2015, la cual señalaba que las actuaciones realizadas con posterioridad al plazo (en general de 9 o 12 meses) eran válidas en la medida en que se efectuaran dentro de los plazos de prescripción. Es decir, el incumplimiento del plazo no traía aparejada sanción alguna.

Si bien la publicidad de tales manifestaciones de la facultad interpretativa de la ley tributaria, permite al contribuyente adquirir cierto grado de certeza en relación a la aplicación de la ley, a mi juicio lo verdaderamente relevante dice relación con la primera parte de este numeral, esto es, la obligación del SII respecto a reconocer que los efectos tributarios de los actos son aquello *previstos por la ley* y no los que pueda pretender el ente fiscalizador por la vía de desconocer dichos efectos al momento de determinar diferencias impositivas. Esto por supuesto, salvo en aquellos casos en que la ley lo permita, como lo podría ser la aplicación de las normas aplicables para los casos de abuso o simulación.

Esta garantía se encuentra estrechamente relacionada con lo establecido en el art. 8 bis N°19 del CT, en torno al derecho a que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe. Si bien la idea de que la buena fe se presume y la mala fe debe probarse por quien la alega, es un principio general del derecho a partir de lo dispuesto en el art. 707 del CC¹⁷⁸, el legislador estimó pertinente incluirlo expresamente dentro del catálogo de derechos del contribuyente.

Esto es confirmado por el proyecto de Circular ID 1522 sobre derechos del contribuyente, señalando: “[...] Así, el Servicio deberá presumir la buena fe de los contribuyentes, entendiendo por ésta, que sus operaciones, actos, contratos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, han sido celebrados por medios legítimos, exentos de fraude, vicios y que no tienen por objeto erosionar la base imponible de los impuestos [...]”, agregando que la buena fe sólo se desvirtúa en los casos que la ley señala.

El referido proyecto de Circular indica que esto ocurre por ejemplo en los casos de aplicación del art. 4 bis del CT a propósito de la NGA o bien, en el caso del art. 26 del CT para el cobro retroactivo de impuestos, cuando se logra acreditar que el contribuyente tenía conocimiento de un cambio de criterio.

De esta manera, a partir de la consagración de ambos derechos, el SII se encuentra obligado a ejercer acciones de fiscalización especiales¹⁷⁹ en aquellos casos en que desee prescindir de los efectos jurídicos, económicos y tributarios que las leyes le asignan a los actos ejecutados por los contribuyentes, encontrándose impedido de aplicar otras normas para disimular tal trasfondo, como lo es distorsionar las normas de tasación o atribuirle el carácter de *no necesario* a un determinado desembolso bajo el manto de los requisitos generales del gasto establecidos en art. 31 de la LIR¹⁸⁰.

Por último, dos cuestiones de suma relevancia para otorgar certeza a la extensión temporal de las actuaciones de fiscalización en favor de los contribuyentes. La primera es la consagración en el art. 8 bis N°18 del CT el derecho a que *“para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, se respeten los plazos de prescripción o caducidad”*, derecho estrechamente relacionado con lo dispuesto en el mismo art. numeral 4, literal c)

¹⁷⁸ La buena fe se presume, excepto en los casos en que la ley establece la presunción contraria. En todos los otros la mala fe deberá probarse.

¹⁷⁹ En específico los procedimientos aplicables a los casos en que se estime la existencia de abuso de las formas o simulación.

¹⁸⁰ Afortunadamente el concepto de gasto también fue modernizado a partir de la Ley N°21.210 en cuanto los requisitos para su aceptación.

respecto a que todo contribuyente “*tendrá derecho a que se certifique, previa solicitud el plazo de prescripción que le resulte aplicable*”.

Cabe señalar a este respecto, que la aplicación de un determinado plazo de prescripción no supone grandes problemas prácticos, por cuanto efectivamente el Servicio de Impuestos Internos en la generalidad de los casos aplica el plazo de prescripción ordinario de tres años establecido en el inciso primero del art. 200 del CT. En consecuencia, la aplicación del plazo extraordinario prescripción de seis años es efectivamente excepcional¹⁸¹.

La caducidad por su parte merece una atención distinta, por cuanto, si bien el CT establecía hasta antes de la modificación de la Ley N°21.210, supuestos de aplicación, estos han quedado relegados a la existencia de otras circunstancias como la certificación de la recepción de los antecedentes a las que hace referencia el art. 59 del CT. En efecto, el plazo de caducidad de 9 o 12 meses previsto en la norma sólo puede computarse a partir de la certificación de recepción de los antecedentes, lo cual queda subordinado en la práctica, a la voluntad del fiscalizador¹⁸².

Sobre este punto y a propósito del derecho establecido en el art. 8 bis N°10 del CT respecto a que las actuaciones de fiscalización se lleven a cabo sin dilaciones ni requerimientos o esperas innecesarias, certificada la recepción de los antecedentes solicitados, el proyecto de Circular ID 1522 sobre derechos de los contribuyentes, sometido a consulta pública recientemente, hace referencia expresamente a la obligación del funcionario fiscalizador de levantar un acta que deje constancia de la entrega de los antecedentes por parte del contribuyente.

Precisa que la norma obliga la certificación “*sin perjuicio del derecho que asiste al Servicio de solicitar nuevos antecedentes si así resulta necesario en un proceso de fiscalización*”. No obstante lo anterior, el proyecto de Circular es claro al señalar que si bien el Servicio podrá solicitar nuevos antecedentes si así resulta necesario, la nueva solicitud de antecedentes no afecta que siga transcurriendo el plazo de caducidad o prescripción según corresponda de conformidad a la ley.

Lo anterior permite concluir inequívocamente que el plazo de caducidad deberá comenzar a computarse una vez que se cumpla íntegramente el primer requerimiento, ya sea a través de la entrega material de los antecedentes o de su puesta a disposición

¹⁸¹ La discusión acerca de si se encuentra correctamente acreditada la malicia o falsedad de la declaración para aplicar el plazo extraordinario de prescripción es una cuestión distinta a lo establecido por el derecho en comento, constituyéndose los elementos subjetivos de la conducta del contribuyente (en específico la acreditación del dolo) en general para estos casos es la piedra angular de la controversia.

¹⁸² Cabe señalar que, de forma previa, la Ley N°20.780 de 2014, modificó la redacción anterior del art. 59 del CT, privando el efecto de *caducidad* que mantenía anteriormente la norma, al eliminar el vocablo *fatal* al plazo que tenía el Servicio para realizar las actuaciones de fiscalización previstas en dicha norma. En este sentido, la Circular N°33 de 2015 especifica dentro de los alcances de tal modificación “*Finalmente, cabe destacar que la circunstancia de que el plazo referido no tenga el carácter de “fatal”, implica que lo obrado más allá de su vencimiento será válido. Esto no significa, desde luego, que no exista el deber de efectuar las actuaciones de fiscalización correspondientes, dentro de ese plazo. Lo anterior es sin perjuicio del plazo de prescripción del art. 200 del CT*”.

al ente fiscalizador. A partir de este cumplimiento y previa certificación, el Servicio tendrá el plazo establecido en el art. 59 del CT para citar, liquidar o formular giros, esto es, en general 9 o 12 meses.

El mismo proyecto de Circular a propósito del numeral 18 del art. 8 bis del CT, refiere expresamente al respeto de los plazos de caducidad establecidos en el art. 59 del CT, recordando que ha sido el propio Servicio quien a través de la Circular N°73 de 2001, ha señalado que los funcionarios se deben abstener de liquidar o girar impuestos que incidan en periodos que están más allá del límite establecido por los plazos de prescripción.

La segunda cuestión relevante respecto a la extensión de los procesos llevados ante el SII se encuentra establecido en la segunda parte del art. 8 bis N°4 letra a) del CT. Si bien la primera de la norma respecto a los deberes de motivación reviste un gran interés, la misma norma agregar una segunda parte de suma importancia, señalando que además del derecho a que el acto administrativo sea fundamentado, estos “[...] deberán indicar de manera expresa el plazo dentro del cual debe ser concluida, en cuyo caso de aplicarán las reglas legales cuando existieran y, en ausencia de un plazo dispuesto por la ley, el Director mediante resolución dispondrá de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas”.

La inclusión de esta arista del derecho genera indudablemente una expectativa razonable para los contribuyentes respecto a la disminución de los plazos en los que se deberán extender los procesos ante el SII, abandonando la prescripción como principio general. Lo anterior, por cuanto, pese a la aplicación supletoria de la LBPA, no siempre los procesos ante la administración concluían antes del plazo de seis meses establecido en el art. 27 de dicha ley¹⁸³.

Es de esperar que la resolución a la que hace la referencia la norma se dicte a la brevedad, ya sea confirmando la referencia que hace el art. 6 letra B N°5 del CT a propósito de la RAF, respecto al plazo de 60 días para resolver *las peticiones administrativas* que se promuevan ante los Directores Regionales, o bien, estableciendo plazos razonables para evitar la dilación innecesaria de los procedimientos administrativos en materia tributaria.

En cualquier caso, debe primar la sensatez en la determinación de dicho plazo a fin de permitir a los funcionarios del ente fiscalizador revisar todos los antecedentes aportados por el contribuyente y facilitar con ello la emisión de actos administrativos correctamente fundamentados bajo los estándares exigidos por el mismo CT. En caso contrario, existe el riesgo de que en aquellas peticiones que afecten el patrimonio fiscal, el silencio negativo se constituya como una regla común de conformidad a lo establecido en el art. 65 de la LBPA, lo que sin lugar a duda supondría un enorme retroceso en la gestión del SII, en desmedro de los contribuyentes.

Por último, cabe mencionar otras inclusiones y modificaciones introducidas al art. 8 bis del CT, como el N° 14 mediante el cual se reconoce derecho a que las actuaciones

¹⁸³ En contraposición de esta extensión en algunos casos desproporcionada, por instrucción interna del SII existen algunas peticiones administrativas que se resuelven dentro de un plazo de dos meses, lo que sin duda favorece al contribuyente si todos los antecedentes son efectivamente ponderados para su resolución.

del SII no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas de los contribuyentes salvo las excepciones establecidas en la ley, en cuyo caso podrá exigirse que se le notifique previamente las razones que fundamenten tales medidas.

En la misma línea, el art. 8 bis N°15 establece el derecho a ser notificado de cualquier restricción de informar los actos y modificaciones a que aluden los arts. 68 y 69 del CT u otras acciones que afecten el ciclo de vida del contribuyente, así como la posibilidad de informar modificaciones de otra índole o realizar cualquier clase de actuaciones ante el Servicio.

Como se desprende de lo previamente expuesto, la Ley N° 21.210 introdujo una serie de inclusiones y modificaciones al art. 8 bis del CT que vienen a generar una verdadera reformulación del catálogo de derechos del contribuyente, afectando a partir de sus distintos numerales, cada una de las actuaciones realizables por parte del Servicio en sus funciones de fiscalización tributaria.

Sólo desde una perspectiva cuantitativa, la Ley N° 21.210 concluye en una norma que posee 19 numerales, lo que supone casi duplicar nominalmente la cantidad de derechos establecidos de forma previa a la Modernización Tributaria. Esto es sin perjuicio a lo ya mencionado, respecto a que determinados numerales incluyen en sí mismos múltiples garantías como el caso del art. 8 bis N°4 literales a), b), c) y d), e) y f) del CT.

Es de esperar en consecuencia, que al igual que la Ley N° 20.420 que introdujo la primera versión del art. 8 bis del CT en el año 2010, las modificaciones establecidas por la Ley N° 21.210 en 2020, tanto en este artículo como a lo largo del CT supongan el inicio de una nueva relación entre los contribuyentes y el Servicio.

Para resguardar estas garantías, el legislador ha optado no sólo por mantener el Procedimiento Especial de Reclamo de Vulneración de Derechos establecido en los arts. 155 y siguientes del CT, sino también ha introducido la existencia de un nuevo recurso en sede administrativa, al que ha denominado *Recurso de Resguardo* y cuyo análisis se plantea a continuación.

III EXISTENCIA DE UN NUEVO “RECURSO DE RESGUARDO” COMO ALTERNATIVA AL RECLAMO POR VULNERACIÓN DE DERECHOS

El art. 8 bis del CT en sus incisos finales establece como mecanismo de defensa: *“El contribuyente podrá presentar un recurso de resguardo al considerar vulnerados sus derechos producto de un acto u omisión del Servicio, ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional en su caso, si la actuación es realizada por el Director Regional, dentro de décimo día contado desde su ocurrencia, debiendo recibirse todos los antecedentes que el contribuyente acompañe a la presentación para fundar el acto u omisión que origina dicho recurso. Recibido el recurso de resguardo, este deberá resolverse fundadamente dentro de quinto día, ordenando se adopten las medidas que corresponda. Toda prueba que sea rendida deberá apreciarse fundadamente”*.

El objeto central del recurso de resguardo es evitar que las desavenencias entre los contribuyentes y los funcionarios del SII se judicialicen en procedimientos de vulneración de derechos conforme a los dispuesto en los arts. 155 y siguientes del CT, permitiendo recurrir a una última instancia administrativa de forma previa a la interposición del reclamo en sede jurisdiccional.

Es importante agregar en cualquier caso que su interposición deja a salvo el derecho a recurrir efectivamente a los TTA, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del CT, toda vez que la misma norma señala expresamente que, de lo resuelto por el Director Regional se podrá interponer reclamo por Vulneración de derechos conforme a las reglas generales.

Alternativamente, en caso de que el contribuyente así lo estime conveniente, podrá reclamar en forma directa ante los TTA respecto a los actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos establecidos en el art. 8 bis del CT, por la vía del Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos.

El inc. penúltimo del art. 8 bis agrega que el Servicio deberá tomar las medidas necesarias para que los funcionarios actúen en conocimiento y cabal respecto de los derechos de los contribuyentes.

De esta manera, el legislador ha optado porque sea el propio SII a través del superior jerárquico que corresponda, quien disponga de la última alternativa de solución respecto a eventuales vulneraciones de derechos que se puedan generar en el marco de las relaciones entre los contribuyentes y el SII.

En este sentido, la inclusión del recurso de resguardo en esta sede supone un gran avance y alternativa de solución de conflictos, toda vez que no sólo asegura la posibilidad de recurrir administrativamente —y dejar a salvo la posibilidad de accionar por la vía judicial— sino porque está estructurado además para ser resuelto en plazos breves, lo que favorece la posibilidad de obtener una solución en favor del contribuyente. En efecto, el proyecto de Circular N° 1522 señala que el informe evacuado por el área o departamento objeto del recurso deberá ser evacuado en un plazo máximo de dos días contado desde la presentación del recurso. En el mismo plazo y luego de haberse rendido la prueba testimonial si hubiera, el expediente electrónico será enviado al Director Regional, Subdirector de Fiscalización, Director de Grandes Contribuyentes o al Director Nacional según corresponda, para que en un plazo de no menos de tres, ni más de cinco días de recibido el recurso, lo conozca y lo resuelva.

De esta manera, el recurso de resguardo viene a institucionalizar en parte, una forma de poner en conocimiento ante la autoridad superior del funcionario eventualmente infractor que, hasta la inclusión por escrito de este procedimiento, se verificaba de manera desformalizada a través de la solicitud de audiencias por parte del contribuyente vía Ley de Lobby o instancias similares ante los Directores Regionales y el Director Nacional del SII, circunstancia que además —por desconocimiento en su existencia como mecanismo— quedaba relegado solo en favor de algunos contribuyentes con acceso a asesoría especializada, lo que se corrige también con la inclusión de este recurso¹⁸⁴.

¹⁸⁴ Todo, además, sin perjuicio de la relevancia que pueda adquirir la participación de la DEDECON a futuro en estas materias.

En cuanto al procedimiento en particular, el proyecto de Circular que refiere a los derechos del contribuyente y otros procedimientos, ya mencionada previamente, señala que el recurso de resguardo deberá interponerse por escrito, privilegiando eso sí los medios electrónicos y deberá cumplir con algunos requisitos básicos a todo recurso como la correcta individualización y la identificación de la Unidad, Área, Departamento o Subdirección del SII que haya tenido participación en la vulneración, debiendo precisar los hechos, así como el derecho que ha sido vulnerando, precisando en cualquier caso que no será necesario el patrocinio de un abogado para su interposición.

En cuanto a su objeto, se establece que el propósito fundamental del recurso es restablecer el ejercicio de cualquiera de los derechos del art. 8 bis del CT o dejar sin efecto la actuación realizada o bien, ordenar la realización de alguna actuación con el objeto de cumplirlos, incluyendo no sólo los expresamente señalados en esta norma, sino también, todos aquellos derechos que la CPR y las leyes reconocen a los contribuyentes y que hubieran sido vulnerados por el Servicio por una acción u omisión.

El recurso que se interponga por parte del contribuyente se ingresará a un expediente electrónico que contendrá todos los antecedentes aportados por los contribuyentes, actuaciones del Servicio y Resolución del caso, pudiendo acceder los recurrentes al mismo a través de la página web del mismo.

En cuanto a la resolución del recurso, el proyecto de Circular N° 1522 (y que seguramente pronto será instrucción oficial) indica que ésta deberá contener en su fundamentación un análisis de todas y cada una de las peticiones planteadas por el contribuyente, señalando expresamente las razones de hecho y de derecho por las cuales los antecedentes que forman parte del proceso permiten formar su convicción para acogerlo o rechazarlo, estableciendo, en caso de que se acoja el recurso, la forma en la cual el Servicio restablecerá el libre ejercicio de los derechos de los contribuyentes.

La forma de valoración de la prueba prevista para el recurso sigue la regla general del CT en materia administrativa al disponer la aplicación del art. 35 de la LBPA sobre valoración de la “*prueba en conciencia*” que tal como se señaló previamente, es asimilado por una parte importante de la doctrina al sistema de valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica. Mismo sistema de valoración probatorio dispuesto por el legislador en sede jurisdiccional conforme indica el inc. 13° del art. 132 del CT.

A continuación, el proyecto de Circular atribuye al sistema de valoración racional, la *consecuencia* de una libertad probatoria y fundamentación. Si bien esto supone un tratamiento conceptual cuyo desglose escapa a los alcances de este trabajo, es valorable la pretensión de reconocimiento expreso que hace a la idea de libertad y admisibilidad de pruebas, valoración racional y fundamentación de los actos administrativos reconociendo incluso, adecuadamente, que una resolución correctamente fundamenta debe hacerse cargo de toda la prueba rendida en el recurso, incluso de aquella que ha sido desestimada, indicando en ese caso las razones para ello.

Por último, se agrega un medio de impugnación adicional en contra de la resolución que falle el recurso, estableciéndose que en contra de la resolución que acoja parcialmente o deniegue el recurso, al contribuyente le asiste la interposición de un

recurso de reposición ordinario que deberá deducirse en el plazo de 5 días en los términos de la Ley N° 19.880.

En cualquier caso, se especifica interposición de un recurso ordinario de reposición no suspende el plazo que tiene el contribuyente para reclamar de lo resuelto respecto del recurso de resguardo ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del CT, cuestión que deberá ser evaluada por el contribuyente al momento de establecer la estrategia general de impugnación en contra de los actos u omisiones que estima, hayan vulnerado los derechos resguardados por este recurso.

CONCLUSIONES

La noción de *derechos de los contribuyentes* y su consagración por escrito encuentra su origen hace más de dos décadas en distintas normas de derechos comparado en virtud de las cuales, los distintos ordenamientos jurídicos han establecido un catálogo de derechos, así como procedimientos para su resguardo en favor de los contribuyentes.

En el caso chileno, el primer antecedente se encuentra en el ingreso de la moción parlamentaria del año 2005 que derivaría finalmente en la creación de un art. 8 bis del CT en el año 2010, a través de la Ley N° 20.420, la cual supuso un verdadero cambio cultural de la relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos.

Diez años después, la Ley N° 21.210 de 2020 que Moderniza la Legislación Tributaria, ha propuesto una reformulación y complementación de esta norma a través de una considerable extensión de la norma, tanto en su sentido cuantitativo como cualitativo respecto al catálogo de derechos incluidos en ella, entre los que destacan, entre otros, el derecho a exigir la fundamentación del acto administrativo y valoración de la prueba, el reconocimiento de la buena fe como regla general en materia tributaria, el derecho a no ser objeto de procesos de fiscalización en más de una ocasión a partir de los mismos hechos e impuestos, entre otros; otorgando una completa batería de garantías para los contribuyentes.

Esto, al igual que la Ley N° 20.420 probablemente supondrá una verdadera modernización y nueva relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos de cara a los años próximos, lo cual es favorable no sólo para los administrados, sino para el sistema impositivo en su conjunto, toda vez que, sin duda, la prevención de vulneración de derechos o su corrección permite generar un mayor cumplimiento y una menor judicialización de conflictos en materia tributaria.

Asimismo, para resguardar estos derechos del contribuyente, el legislador ha dispuesto de un nuevo mecanismo de denuncia e impugnación en sede administrativa, al que ha denominado *recurso de resguardo*, el que permitirá a los contribuyentes de manera simple y expedita y, sin necesidad de recurrir obligatoriamente a la vía jurisdiccional, el restablecimiento de las garantías eventualmente vulneradas.

Estas modificaciones y agregados introducidos por la Ley N° 21.210, sin lugar a dudas suponen un avance y modernización de las garantías de los contribuyentes, alineando en sentido similar a otras legislaciones comparadas, lo que se plantea como una realidad potencialmente esperanzadora.

En cualquier caso, el mayor —y mejor— efecto que esperamos pueda provocar este nuevo catálogo de derechos, es una transformación de carácter cultural a través de la internalización del debido respeto y resguardo de los derechos del contribuyente, cuestión a la que el SII se encuentra mandatado a incentivar en sus funcionarios, conforme dispone expresamente el inciso penúltimo del nuevo art. 8 bis del CT.

Como cuestión final, cabe señalar que a los contribuyentes nos cabe no sólo velar por el resguardo de tales derechos, sino también, por el adecuado cumplimiento de nuestras obligaciones tributarias, disminuyendo con ello los potenciales conflictos con la autoridad tributaria.

RECUPERACIÓN DEL IVA EN LAS LIQUIDACIONES CONCURSALES

ABEL BERNABÉ HIDALGO VEGA¹⁸⁵

RESUMEN

El Derecho Concursal Tributario pareciera ser un área poco explorada, pero sus efectos no dejan de ser importantes dentro del delicado contexto económico en el cual nos desenvolvemos actualmente. Uno de ellos puede ser analizado desde la perspectiva de los débitos y créditos fiscales en el IVA. En este caso, al cual nos circunscribiremos, el art. 29 de la Ley N° 18.591 establece un beneficio tributario especial para el acreedor concursal, cuando su deudor se somete al procedimiento de liquidación concursal establecido en la Ley N° 20.720. El mismo consiste en solicitar una nota de débito con el objeto de aumentar los créditos fiscales del periodo y recuperar de esta forma el impuesto declarado y enterado en arcas fiscales. Los presupuestos que deben cumplirse para invocar este beneficio y las consecuencias tributarias para los sujetos concursales (contribuyentes) involucrados, serán analizadas a través de este artículo.

PALABRAS CLAVES: derecho concursal tributario, nota de débito, liquidación concursal, beneficios tributarios, IVA, procedimiento de recuperación de IVA, créditos y débitos fiscales.

INTRODUCCIÓN

Desde la perspectiva civil tributaria, el inc. 4 del art. 24 del CT establece la posibilidad de que el SII pueda girar de inmediato y sin otro trámite previo los impuestos adeudados, en los casos que un contribuyente —deudor concursal— se encuentre sometido a un procedimiento de liquidación concursal. Además, este mismo inciso regula la facultad del SII para emitir estos “giros autónomos” (sin liquidación previa),

¹⁸⁵ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Chile. Profesor Ayudante *Ad-honorem* en las cátedras de Derecho Tributario y Clínica Tributaria, Facultad de Derecho, Universidad de Chile. Profesor Invitado en el Diplomado de Litigación y Fiscalización Tributaria, Facultad de Derecho, Universidad Adolfo Ibáñez. Asociado en Cabello y Cía. Abogados Tributarios. Miembro del Instituto Chileno de Derecho Tributario.

cuando se trata de impuestos de recargo, retención o traslación que no hayan sido declarados oportunamente, hipótesis en la cual engarza el IVA.

A su vez, desde la óptica penal tributaria, el art. 97 N° 4 inc. 2° del CT sanciona con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multa del 100% al 300% de lo defraudado, a aquellos contribuyentes de IVA que maliciosamente hayan realizado cualquier maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación a las cantidades que deban pagar¹⁸⁶.

Las disposiciones tributarias que regulan a ambas aristas son plenamente aplicables al procedimiento de liquidación concursal establecido en la Ley N° 20.720 sobre Reorganización y Liquidación de Empresas y Personas. Pero además de ello, el Derecho Concursal Tributario alcanza también al Impuesto a la Renta y al IVA, entre otros tributos. Sin embargo, esta área del derecho pareciera ser inexplorada entre nosotros, existiendo el Derecho Tributario y el Derecho Concursal como compartimientos estancos entre sí, alejados de la sistematicidad propia que debe emanar desde el ordenamiento jurídico.

Para el caso particular del IVA, la Ley N° 20.720 genera múltiples consecuencias en este impuesto al consumo, cuyas disposiciones legales se encuentran principalmente contenidas en la Ley del IVA y en su Regl., DS. N°55 de 1977. Y el análisis de estos efectos tributarios puede ser abordado desde la óptica de los créditos y débitos fiscales en IVA.

En efecto, el deudor en liquidación concursal puede incurrir en el hecho gravado básico y/o especial del IVA, generando por ello un débito fiscal como ocurre, por ejemplo, en el caso de la enajenación de bienes corporales muebles e inmuebles, faltantes de inventarios, venta de universalidad jurídica y/o venta de bienes de su activo fijo o inmovilizado. En nombre y representación legal del deudor, será el liquidador —antes síndico— quien deberá declarar y pagar estos impuestos conforme a las reglas generales.

A su vez, en lo que dice relación con el acreedor concursal, el mismo se encuentra en una situación bastante contingente. Dado que, declaró y pagó el IVA al ser el contribuyente de derecho obligado a hacerlo, pero su deudor se acogió a un procedimiento concursal donde existirán —quizás— bajas o nulas posibilidades de que la deuda pendiente de pago sea solucionada, al no existir bienes suficientes para el pago de todos los créditos verificados.

En este escenario, el acreedor concursal puede recuperar el IVA recargado en la factura, el cual debió haber declarado y enterado previamente en arcas fiscales. Lo precedente, entre otras razones, debido a que el obligado económicamente al pago del tributo era el deudor que se sometió al procedimiento concursal de liquidación (sujeto de hecho). De esta manera, para hacer frente a esta situación se establece un

¹⁸⁶ Lamentablemente en nuestro país no existe regulación alguna acerca del delito especial de insolvencia fiscal fraudulenta, el cual está debidamente tipificado, por ejemplo, dentro de la legislación argentina.

beneficio tributario el cual se materializa en el art. 29 de la Ley N°18.591, traducién-dose en la emisión de una nota de débito por el liquidador, la cual una vez entregada al acreedor, generará como necesaria consecuencia el aumento de los créditos fiscales del periodo.

En este contexto, el presente artículo tiene como objeto analizar el vetusto bene-ficio tributario establecido en el art. 29 de la Ley N°18.591¹⁸⁷. Para dicho propósito, efectuaremos un análisis de la disposición legal en comento y luego la aplicaremos a situaciones que se encuentran ya previamente establecidas en las instrucciones administrativas del SII.

De esta forma, se indicará que, para tener el derecho a la mencionada nota de débito se deben cumplir con los presupuestos de forma y fondo del mundo del IVA como, asimismo, controlar, acreditar y probar el entero de dichos impuestos en arcas fiscales y estar al día en el pago de ellos. Además, las facturas y las notas de débito deben cumplir con los requisitos legales y reglamentarios en materia de IVA. Y, por último, la verificación del crédito debe realizarse dentro del periodo ordinario establecido para ello. Recién cumplido con lo precedente, se generan consecuencias tributarias entre créditos y débitos fiscales, lo cual puede llegar a tener ciertas limitaciones en los casos de existir abonos a la deuda, por la existencia de un mecanismo de imputación especial. Con todo, el Fisco genera una preferencia de primera clase y del N°9 por aquellos impuestos de retención o recargo, generándose una subrogación legal y personal en la situación en análisis.

Finalmente, en la aplicación práctica de la norma, se abordarán casos de reorga-nizaciones empresariales; la posibilidad de devolución del crédito fiscal; la situación de los contratos de *factoring*; qué hacer en los casos de extemporaneidad en el uso de la nota de débito; la recuperación del IVA anticipado en el cambio de sujeto; la situación de las facturas exentas o no gravadas; la imputabilidad del abono legalmente establecida; las objeciones de créditos que se promuevan en el proceso; y, por último, la situación de los convenios, actual reorganización concursal.

I

ANÁLISIS DEL ART. 29 DE LA LEY N°18.591

Aspectos generales

En el contexto de la liquidación concursal de la empresa deudora, los acreedores pueden acceder al beneficio tributario establecido en el art. 29 de la Ley N°18.591, el cual les permite utilizar como crédito fiscal IVA aquellos impuestos que consten en facturas emitidas a contribuyentes, que tengan la calidad de deudor en un procedi-miento concursal de liquidación de la Ley N°20.720, y que se encuentren pendientes de pago. Para ello, se debe cumplir con los siguientes requisitos:

¹⁸⁷ El presente trabajo no dice relación con el art. 27 ter de la Ley de IVA y con el procedimiento de reorganización concursal de la Ley N°20.720.

- a) Que el acreedor sea un contribuyente de IVA o de otros impuestos indirectos, como suentuarios o a las bebidas alcohólicas y analcohólicas;
- b) Que al acreedor le hayan recargado separadamente el IVA en las facturas pendientes de pago; y
- c) Que el acreedor se encuentre al día en el pago de los impuestos, debiendo haberlos declarado y enterado oportunamente en arcas fiscales;

De esta manera, si se contrastan los dos primeros requisitos del art. 29 con aquellos establecidos en el Ley del IVA, podemos concluir que éstos no resultan distintos entre sí, distinguiéndose los requisitos de forma y de fondo propios del IVA.

En efecto, para poder tener derecho a crédito fiscal es un requisito de fondo ser contribuyente de dicho tributo. De ello, fluye como necesaria consecuencia que la adquisición de bienes y la utilización de servicios debe relacionarse con el giro o con la actividad económica del contribuyente, la cual, a su vez, debe generar operaciones gravadas con este impuesto al consumo. El mencionado requisito emana del N°1 del art. 23 de la Ley del IVA, en relación con los arts. 39 y 40 del Reg. de la Ley del IVA, contenido en el DS. N°55 de 1977. Por lo tanto, al exigir el art. 29 de la Ley N°18.591 una determinada investidura al acreedor, esto es, la de ser sujeto pasivo de IVA, de impuesto suentuario o de “ILA”, lo hace en perfecta armonía con las disposiciones establecidas en la Ley de IVA y en su Reg. En otras palabras, el elemento personal del hecho gravado exigido al contribuyente es el mismo que emana desde las reglas generales.

Asimismo, el art. 25 de la Ley del IVA y el inc. 2° del art. 39 del Reg., establecen que el contribuyente debe acreditar que el impuesto le ha sido recargado separadamente en las respectivas facturas y que, por ende, dichos documentos han sido registrados en el Libro de Compras. Ambos presupuestos de forma se materializan en el Formulario N°29, declaración mensual a través de la cual se detallan ante el Fisco —entre otros— los créditos y débitos de un determinado periodo tributario. Por consiguiente, hasta aquí el inc. 1° del Art. 29 de la Ley N°18.591 no contiene ni plantea presupuestos de fondo y forma distintos a la Ley del IVA y a su Reg., exigidos normalmente a los contribuyentes de IVA para hacer uso del crédito fiscal.

Finalmente, en lo que versa sobre la declaración y pago oportuno de los impuestos, si bien ello emana desde el párrafo 4°, art. 64 y siguientes de la Ley del IVA, el legislador concursal ordena aquí efectuar doble control al Liquidador. En efecto, resulta de tal importancia el cumplimiento de este presupuesto que se establece un mecanismo especial al cual denominaré como “control, acreditación y prueba”, a través del cual el Liquidador debe cerciorarse de que el acreedor concursal se encuentra al día en el pago de sus impuestos, revisando que ellos hayan sido oportunamente declarados y enterados en arcas fiscales.

Esta medida se justifica porque el crédito fiscal IVA es contablemente un activo circulante (“PCGA”) o corriente (“IFRS”) para el acreedor concursal. En particular, es una cuenta por cobrar en contra del Fisco de Chile, la cual se somete mensualmente a un mecanismo de imputación en contra de los débitos fiscales determinados en cada periodo tributario. De esta forma, como la nota de débito que pide emitir aumentará el crédito fiscal del acreedor, es que el legislador se preocupa de controlar la oportuna

declaración y pago de los impuestos. Ello se justifica en que el Fisco —como acreedor de la relación jurídica tributaria—, no podría otorgarle un activo o un crédito a quien se encuentra en mora con él.

Por lo tanto, el Liquidador debe cerciorarse de que el débito fiscal que emana desde las facturas —que contienen el crédito verificado concursalmente por el acreedor—, fue enterado oportuna y debidamente en arcas fiscales. Sin ello, el acreedor no tiene derecho a aumentar su crédito fiscal en base a débitos fiscales correlativos que no fueron declarados y pagados. De esta manera, el Liquidador revisa el cumplimiento de una doble obligación tributaria, una principal de dar y otra accesoria de hacer, siendo el pago la primera y la declaración la segunda, pero conllevando esta última necesariamente a la primera cuando los débitos fiscales resultan mayores a los créditos en un determinado periodo tributario (o remanente en su defecto).

Sobre este mecanismo de “control, acreditación y prueba” vuelve el inc. 3° del art. 29 de la Ley N°18.591, el cual reitera la revisión de una correcta declaración y pago de los impuestos, exigiéndole al acreedor concursal que le exhiba al Liquidador los tres últimos recibos de pago de sus impuestos y, además, aquellos recibos de pago de los impuestos devengados en los meses correspondientes a las facturas que sustentan el crédito verificado. Es decir, el acreedor concursal deberá presentar —al menos— sus tres últimos Formularios N°29, exigencia temporal que resulta armónica con aquella que otorga el art. 24 de la Ley del IVA para hacer uso del crédito fiscal IVA, y con ello recién logrará acreditar estar al día con la declaración y pago de los impuestos. Sin perjuicio de ello, el mismo acreedor concursal deberá también presentar —al menos— los Formularios N°29 de los periodos tributarios que correspondan a las facturas que sustentan el crédito que verificó en el procedimiento concursal de liquidación.

Cumplido con todo lo anterior, es que el Liquidador deberá comprobar que se trata de un contribuyente de IVA (fondo), que el débito fiscal fue recargado separadamente en las facturas (forma) y que el mismo fue declarado y pagado oportunamente, sin registrar el acreedor concursal deudas con el Fisco, lo cual recién le permitirá la emisión de la correspondiente nota de débito. Por ende, cotejado aquello, el Liquidador deberá dar fe de que el acreedor concursal tiene derecho al documento tributario pedido el cual le generará un aumento en el crédito fiscal IVA para los periodos tributarios venideros.

Requisitos del documento tributario

Además de lo expuesto, para alcanzar el derecho al crédito fiscal IVA en los procedimientos de liquidación concursal, la primera parte del inc. 4° del art. 29 de la Ley N°18.591 le exige al acreedor concursal el cumplimiento de ciertos presupuestos documentales, los cuales deben concurrir al momento de efectuar la verificación de créditos e individualizar el título justificativo de ella. Éstos son:

- a) Individualizar el número y fecha de las facturas; e
- b) Indicar el monto neto, el impuesto y el bruto o total de las facturas. Precisando en este punto los abonos que se hubieren hecho a la deuda.

En estos casos, el título justificativo en el cual se funda la pretensión debe cumplir necesariamente con aquellos requisitos legales establecidos en los arts. 51 y siguientes

de la Ley del IVA y en los arts. 67 y siguientes de su Reg. Lo anterior, sin perjuicio de las instrucciones administrativas que dicta el SII.

De esta manera, conforme a la letra A) del art. 69 del Reg., la factura debe: 1) emitirse electrónicamente y en triplicado, salvo excepciones; 2) encontrarse numerada de forma correlativa y timbrada —electrónicamente— por el SII; 3) indicar el nombre del contribuyente emisor, su rol único tributario, domicilio, giro y otros requisitos administrativos; 4) señalar la fecha de emisión; 5) identificar los datos del comprador, rol único tributario, domicilio y giro, entre otros requisitos; 6) precisar el detalle de la mercadería transferida o naturaleza del SII prestado, precio unitario de ello y el monto de la operación; 7) indicar separadamente la cantidad recargada por concepto de impuesto; 8) señalar número y fecha de la guía de despacho si correspondiente; y 9) precisar las condiciones de venta, esto es, al contado o al crédito.

Como queda de manifiesto, los presupuestos documentales que exige el Inc. 4° del art. 29 de la Ley N°18.591, son idénticos a los establecidos en los números 2, 4 y 7 de la Letra A) del art. 69 del Reg. de la Ley del IVA. Por lo tanto, si bien el acreedor concursal debe indicar con suficiente precisión el detalle de éstos en la verificación de créditos que realice, el título justificativo debe cumplir de todas formas con los demás requisitos legales y reglamentarios aplicables. En caso contrario, el crédito podrá ser objetado por el deudor, el Liquidador o los acreedores.

Finalmente, conforme al inc. 2° del art. 57 de la Ley del IVA, los vendedores y prestadores de Servicios deberán emitir notas de débitos por aquellos aumentos que realicen al impuesto facturado. Señalando luego el inc. 3° que dichos documentos tributarios deberán ser extendidos con los mismos requisitos y formalidades que las facturas y boletas, indicándose en ellos separadamente los impuestos que procedan. A su vez, el art. 71 del Reg. reitera que, las notas de débitos deben cumplir con los mismos requisitos exigidos para las facturas, establecidos en la letra A) del art. 69 de la Ley del IVA e indica que sólo puede ser emitidas al mismo comprador o beneficiario del SII. Por lo tanto, en el contexto documental que no convoca, tanto las facturas que sustentan el crédito como también la nota de débito que se emite, deben cumplir con los mismos requisitos legales y reglamentarios generales, lo cual replica el inc. 4° del art. 29 de la Ley N°18.591.

Carga procesal: verificación dentro del periodo ordinario

El inc. 8° del art. 29 de la Ley N°18.591 establece como presupuesto procesal el haber verificado créditos dentro del periodo ordinario, conforme lo dispone el art. 170 de la Ley N°20.720. De esta manera, se configura una verdadera carga procesal para el acreedor concursal, la cual se traduce en que la verificación ordinaria de créditos resulta el ejercicio de un derecho y la nota de débito que eventualmente se emitirá su fin. Por ello, y entre otras razones, es que los acreedores en la masa están obligados a verificar sus créditos y dicho trámite representa la única manera para hacer valer sus derechos¹⁸⁸.

¹⁸⁸ SANDOVAL, Ricardo. Reorganización y Liquidación de Empresas y Personas. Editorial Jurídica. Santiago de Chile, 2014, p. 289.

Desde dicha perspectiva, si la sanción al incumplimiento de verificar créditos dentro del periodo ordinario consiste en que el acreedor no es pagado por el liquidador, porque su crédito no puede ser reconocido en el proceso concursal¹⁸⁹; en el caso del art. 29 de la Ley N°18.591, aquello se materializa en que el acreedor concursal queda inhibido de recuperar —al menos por esta vía— el crédito fiscal IVA asociado a la factura pendiente de pago.

En definitiva, esta carga procesal es histórica y originaria de la vetusta Ley N°18.591 de 3 de enero de 1987. No obstante, en esta opinión, debería ser modificada en atención a la nueva regulación concursal vigente en nuestro país desde 2014. Ello, por cuanto, a que las notificaciones actualmente se realizan a través de publicaciones electrónicas efectuadas en el Boletín Concursal, conforme al N°7 del art. 2 de la Ley N°20.720. Si bien lo anterior resulta positivo debido a su celeridad, dicho mismo atributo deja fuera del periodo ordinario a aquellos acreedores desprofesionalizados en temas concursales, como ocurre con las Empresas de Menor Tamaño de la Ley N°20.416. Por lo mismo, no se atisba impedimento alguno para que estos acreedores, por ejemplo, puedan verificar créditos en el periodo extraordinario y solicitar dentro de él la emisión de la correspondiente nota de débito. En otras palabras, el inc. 8° debería ser modificado excluyéndose de dicha carga procesal a ciertos acreedores desprofesionalizados, otorgándoles a ellos el derecho a pedir la nota de débito aun cuando su verificación haya sido efectuada durante el periodo extraordinario.

Consecuencias entre créditos y débitos fiscales

Cumplidos los presupuestos precedentes y conforme lo indica el inc. 4° del art. 29 de la Ley N°18.591, el liquidador —en representación del deudor— procederá a emitir una nota de débito en favor del acreedor por el monto correspondiente a los impuestos que le hayan sido recargados, menos los abonos a la deuda que se le hubieren realizado.

De esta manera, para el deudor sometido a un procedimiento de liquidación concursal se generará necesariamente un aumento inmediato en sus débitos fiscales en IVA. En efecto, el art. 20 de la Ley del IVA establece que constituyen débitos fiscales la suma de los impuestos que hayan sido recargados en las ventas y Servicios. Y luego agrega el art. 36 del Reg. que dicho débito fiscal se considerará aumentado con aquellas partidas respecto de las cuales el vendedor y/o prestador de Servicios haya emitido notas de débito dentro del mismo periodo.

Sin perjuicio de lo expuesto, es el mismo inc. 4° del art. 29 de la Ley N°18.591 quien se preocupa de especificar que el Liquidador debe contabilizar aquello como un IVA débito fiscal para el “fallido” (no habiéndose reemplazado en este punto dicha nomenclatura por el concepto de “deudor” de la Ley N°20.720). Con todo, la regulación en este punto no podría haber sido de otro modo, dado que, como emana desde la Ley de IVA y su Reg., la emisión de una nota de débito por un

¹⁸⁹ *Ibíd.*, p. 290.

contribuyente —en liquidación o no— genera necesariamente el aumento de sus débitos fiscales del periodo.

Por otro lado, como también señala el inc. 4° del art. 29 de la Ley N°18.591, para el acreedor concursal se genera un IVA crédito fiscal como consecuencia de la recepción de una nota de débito. Dicho documento tributario deberá cumplir con los requisitos legales y reglamentarios establecidos en el Art. 57 de la Ley del IVA y en los arts. 69 A) y 71 de su Reg. En este sentido, el inc. 1° del art. 23 de la Ley del IVA establece que los contribuyentes afectos a IVA tienen derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo periodo tributario. Dicho crédito fiscal está conformado por las siguientes partidas del periodo: impuestos soportados en compras y servicios; impuestos soportados y pagados por importaciones; remanente de crédito fiscal del período anterior; impuestos de facturas de compra emitidas; e impuestos soportados en las notas de débito recibidas.

Conforme a lo expuesto, la recuperación de IVA en el procedimiento de liquidación concursal se traduce en el aumento de los créditos fiscales de acreedor concursal. Por ello, la nota de débito parte desde la premisa aritmética que siempre aumenta; si se recibe, incrementa el crédito fiscal IVA, y, por otro lado; si ella se emite, acrecienta el IVA débito fiscal del periodo. En ambos casos se generan obligaciones tributarias de hacer, accesorias a la principal, las cuales consisten en emitir y recibir el documento, contabilizarlo y declararlo, entre otras. Lo cual tiene su justificación jurídica y económica en el mecanismo de sustracción sobre base financiera, de impuestos contra impuestos, sobre cual descansa el IVA en Chile. Es dicha lógica la que evita el efecto cascada que le es propio a los impuestos de traslación y recargo, otorgándole para ello al sujeto pasivo del impuesto un derecho al crédito fiscal, para que éste sea imputado a los débitos fiscales del mismo periodo tributario.

En definitiva, lo descrito puede ser expuesto gráficamente de la forma siguiente:

	IVA Crédito Fiscal Acreedor	IVA Débito Fiscal Deudor
+	Factura recibida	Factura emitida
+	Nota de débito recibida	Nota de débito emitida
-	Nota de crédito recibida	Nota de crédito emitida
=	Crédito fiscal del periodo	Débito fiscal del periodo

De esta manera, la nota de débito que emite el liquidador en representación del deudor y que luego recibe el acreedor concursal, genera como necesaria consecuencia el aumento de los créditos fiscales de este último en el periodo tributario respectivo. Dicho documento tributario debe registrarse en el Libro de Compras del periodo y debe ser declarado en el Formulario N°29 respectivo, dentro del plazo para hacerlo. Sobre esto último, el Inc. final del art. 24 de la Ley del IVA otorga un plazo determinado para utilizar el IVA crédito fiscal, indicando que los contribuyentes podrán

efectuar los ajustes señalados, deducir el crédito fiscal del débito fiscal o recuperar este crédito en el caso de los exportadores, dentro de los dos períodos tributarios siguientes. En otras palabras, existe derecho a utilizar el crédito fiscal dentro del mismo período tributario que consigne el propio documento, dentro del mes siguiente y, por último, dentro del mes subsiguiente. Para ello, cabe tener en consideración que, conforme al art. 64 de la Ley del IVA, el IVA debe ser declarado hasta el día 12 del mes siguiente (regla legal y general).

Además, conforme lo establece el Inc. penúltimo del art. 29 de la Ley N°18.591, el liquidador debe informar de la emisión de las notas de débito —en los períodos tributarios que lo haga— al SII y a la TGR.

Efectuado lo precedente, el acreedor concursal puede utilizar el IVA crédito fiscal para efectos de imputarlo en contra de los débitos fiscales del período tributario, a fin de disminuir el IVA a enterar en arcas fiscales, cuando los débitos fiscales sean mayores a los créditos. O también para generar un remanente crédito fiscal que le permita utilizarlo en el futuro, en caso de ser los créditos mayores a los débitos fiscales, conforme a lo que dispone el art. 26 de la Ley del IVA.

En este último caso, los contribuyentes deben convertir el remanente crédito fiscal en UTM, según lo establece el art. 27 de la Ley del IVA. Sin perjuicio de ello, esta regla de convertibilidad es también abordada por el inc. 6° del art. 29 de la Ley N°18.591, el cual señala que los créditos reconocidos serán reajustables y se convertirán en UTM, según su valor vigente al momento de emisión de la nota de débito, convirtiéndose en pesos según el valor vigente de dichas unidades a la fecha de pago de los referidos créditos.

Todo lo anterior es armónico con el inc. 1° del art. 23 de la Ley del IVA que señala que los contribuyentes del IVA tienen un derecho a imputar el crédito fiscal en contra de su débito. Y, asimismo, con el art. 47 del Reg. que señala que el impuesto a pagar se determinará según la diferencia que se produzca entre el débitos y créditos fiscales determinados conforme a los Título VII y VIII de la Ley del IVA. Por ende, este mecanismo de imputación mensual emana de las normas de determinación del IVA.

El dilema del acreedor y los abonos a la deuda

El inc. 2° del art. 29 de la Ley N°18.591 establece una regla especial de imputación al pago, la cual prima sobre cualquiera que haya sido convencionalmente establecida entre el deudor y el acreedor, o la contenida incluso en los arts. 1595 al 1597 del CC. En efecto, el legislador concursal señala que, en los casos de abono a la deuda contenida en las facturas, el pago se imputará primero a los impuestos recargados en ella; en otras palabras, al IVA débito fiscal y luego recién al “neto” de la factura. Previendo de esta forma que el derecho a utilizar el crédito fiscal sólo podrá hacerse valer en aquella parte que no haya sido cubierta por los abonos si es que hubiere. Por lo tanto, para el caso del acreedor concursal se plantea un doble dilema.

El primero de ellos, dice relación con el caso de haberse efectuado por el deudor pagos parciales a las deudas, los cuales hayan cubierto total o parcialmente el IVA débito fiscal de la factura. En esta hipótesis, el acreedor no tendrá derecho a aumentar

sus créditos fiscales a través de la nota de débito, o podrá hacerlo, pero de manera parcial en razón al abono realizado por el deudor en aquella parte no cubierta.

El segundo dilema dice relación con el acreedor que verificó créditos en periodo ordinario, recibió la nota de débito, la registró en su Libro de Compra y la declaró en su Formulario N°29, utilizando en consecuencia el IVA crédito fiscal contenido en ella para sus determinaciones tributarias. Bajo este contexto, si el acreedor recibe el pago total o parcial de su crédito en el reparto de fondo que se haga por el liquidador al término de procedimiento concursal, deberá reversar el registro contable, emitir una nota de crédito por el saldo y anotar aquello en el Libro de Ventas. En efecto, el acreedor concursal no puede aprovechar doblemente el IVA crédito fiscal cuando la factura fue pagada parcial o totalmente, en atención a la regla especial de imputación al pago. Lo anterior, bajo riesgo de incurrir, en caso de existir malicia, en el tipo penal estipulado en el inc. 2° del N°4 del art. 97 del CT, cuya pena oscila entre el presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo, con multa del 100% al 300% de lo defraudado.

La TGR y su preferencia especial

El inc. 5° del art. 29 de la Ley N°18.591 establece que, una vez reconocido el crédito y emitida la nota de débito por el liquidador, el Fisco de Chile, representado en este procedimiento concursal por la TGR, se subrogará en los derechos de acreedor para efectos de recuperar del deudor el importe del impuesto reconocido.

En términos generales, la voz subrogación evoca la idea de sustitución o reemplazo, ya sea real o personal. En este sentido, el art. 1608 de CC. indica que ella es la transmisión de los derechos del acreedor a un tercero, que le paga. Pasando este último a ocupar su lugar. De esta forma, la subrogación es una ficción, pues la realidad es que, si la obligación se paga, el efecto normal debiera ser su extinción con sus privilegios e hipotecas¹⁹⁰. No obstante, subsiste la misma obligación por el hecho de ser pagada por un tercero. Asimismo, se ha definido como una ficción jurídica, en virtud del cual cuando un tercero paga voluntariamente con dineros propios una obligación ajena, ésta se extingue entre el acreedor y deudor, pero subsiste teniendo por nuevo acreedor al que efectuó el pago¹⁹¹.

En nuestro caso, la subrogación que establece el legislador concursal es legal y personal. Lo primero, debido a que art. 1610 de CC. señala que se efectúa la subrogación por el ministerio de la ley y aún en contra de la voluntad del acreedor, en todos los casos señalados por las leyes. Y, lo segundo, porque es el Fisco quien pasa a ocupar el lugar del acreedor que recibió la nota de débito, pudiendo por ello ejercitar sus acciones y derechos cual acreedor concursal.

Por otro lado, el efecto de la subrogación —ya sea ésta legal o convencional— se encuentra establecido en el art. 1612 del CC. El cual indica en su Inc. 1° que la

¹⁹⁰ BOETSCH, Cristián. De las Obligaciones. Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile. Santiago de Chile, 2008, pp. 241 y 242.

¹⁹¹ ABELIUK, René. Las Obligaciones. Editorial Jurídica de Chile, 1993, p. 205.

subrogación traspasa al nuevo acreedor todos los derechos, acciones, privilegios, prendas e hipotecas del antiguo, así contra el deudor principal, como contra cualquiera tercero, obligados solidaria o subsidiariamente a la deuda. Agrega luego en su inc. 2° que, si el acreedor ha sido solamente pagado en parte, podrá ejercer sus derechos, relativamente a lo que se le reste debiendo, con preferencia al que sólo ha pagado una parte del crédito. En definitiva, se produce una situación jurídica particular desde el contexto de sus efectos civiles, la cual consiste en que aun estando pagada la obligación, dicho pago no extingue el derecho de crédito. Es más, el mismo se mantiene con sus derechos, acciones y privilegios.

Por ende, lo que está ocurriendo contablemente cuando el liquidador emite una nota de débito y aumenta el derecho al crédito fiscal IVA del acreedor concursal, es que este último tiene ahora una cuenta por cobrar en contra del Fisco de Chile, la cual se imputará en contra de los débitos fiscales del periodo, conforme a lo explicado. Es por ello, de que el Fisco al haberse hecho cargo del IVA de la operación, es que se subroga legal y personalmente en los derechos, acciones y privilegios del acreedor concursal. Lo precedente, debido a que es él quien, en definitiva, paga la deuda del deudor en liquidación —tercero— y, por ende, se extingue la obligación entre este último y su primitivo acreedor, pero subsistiendo ella a favor del acreedor fiscal en la parte del IVA otorgado. No obstante, este pago por subrogación tiene como fundamento de que el Fisco, quien no es otro que el sujeto acreedor de esta relación ya había reputado por pagado el IVA en su oportunidad y era el deudor el económicamente obligado.

No bastando con lo precedente, que no es otra cosa que la aplicación de las reglas generales de subrogación a la situación en análisis; es que la segunda parte del inc. 5° del art. 29 de la Ley N°18.591 mejora el crédito de la cual ahora goza el Fisco de Chile. En efecto, en el contexto concursal se genera una trascendental consecuencia que consiste en que el crédito que fue verificado por el acreedor concursal y que luego es recuperado por éste, a través de una nota de débito que aumenta su IVA crédito fiscal, es para el Fisco un crédito con preferencia de primera clase.

De esta manera, el Fisco tendrá un crédito de primera clase, cuya preferencia se encuentra consagrada en el N°9 del art. 2472 del CC., la cual contempla los créditos por impuestos de retención y recargo. Aquello, debido a que el IVA es el ejemplo por excelencia de un tributo de traslación y recargo, indirecto, mensual, proporcional y regresivo. Bajo su lógica, el sujeto pasivo del impuesto (sujeto de derecho) es el vendedor —acreedor— y ésta es la persona que interesa al Fisco. Sin embargo, como dicho acreedor pagó en su oportunidad el IVA débito fiscal recargado separadamente en su factura, pero aquel había sido trasladado al comprador —deudor— (sujeto de hecho) quien no cumplió con su obligación de pago, es que por dicha traslación el Fisco se subroga bajo la preferencia indicada. En otras palabras, el llamado a soportar el recargo luego de la traslación era el comprador, quien por caer en cesación de pago no lo hace.

Finalmente, el inc. 7° del art. 29 de la Ley N°18.591 indica que los liquidadores deberán efectuar los pagos correspondientes a los créditos constituidos por los impuestos referidos, dentro de los plazos fijados para el pago del IVA (hasta el día doceavo

del mes siguiente), ante la TGR. Dicho impuesto se devengará en el mes en el cual el Liquidador disponga de fondos de acuerdo con la Ley N°20.720. Esto último resulta determinante, no por la fecha del reparto de fondos, sino que porque el legislador reconoce aquí al devengo como un elemento integrante del hecho gravado.

Acerca de la temporalidad de la Ley 20.720

El día 9 de enero de 2014 se publicó la Ley N°20.720. Ella incorporó una serie de modificaciones en el art. 29 de la Ley N°18.591, conforme expuso en su art. 392. No obstante, el Inc. final del citado art. 29 se mantuvo inalterable, indicando que, lo dispuesto en dicho art. regirá a contar desde la publicación de esta ley en el DO y, en consecuencia, se aplicará a las verificaciones de créditos que se efectúen a contar de esa fecha. Cabe señalar que el antes citado Inc. final proviene desde la Ley N°19.707, publicada el 3 de enero de 1999. En efecto, fue a través de ella en donde se estableció la regla de temporalidad del beneficio tributario en comento.

Con todo, sobre la vigencia de la Ley N°20.720, el art. primero transitorio señaló que lo haría nueve meses después de su publicación en el DO, salvo las disposiciones contenidas en el Capítulo IX y la norma del art. 344, las que se ajustarán a lo dispuesto en el numeral 8 del art. tercero transitorio de la ley. Además, que aquellas quiebras, convenios y cesiones de bienes en actual tramitación y aquellas que se inicien antes de la entrada de vigencia de la presente ley se regirán por las disposiciones contenidas en el Libro IV del C de Com. En este punto, no hubo alusión alguna a la Ley N°18.591.

Sobre todo lo expuesto se pronunció el SII, expresando que como la publicación de la Ley N°20.720 fue el 9 de enero de 2014, su entrada en vigencia comenzó el 9 de octubre de ese mismo año¹⁹². Por ello, los acreedores en los procedimientos concursales iniciados a partir de dicha fecha tenían derecho a impetrar el beneficio establecido en el art. 29 de la Ley N°18.591. Luego de aquello y frente a la consulta, el indicado SII despejó dudas e interpretó la norma en su temporalidad a favor de los contribuyentes. En efecto, indicó que, si bien las vetustas quiebras iban a ser regidas exclusivamente por el Libro IV del C de Com., sin hacerse mención alguna la norma transitoria al art. 29 de la Ley N°18.591, aquello no podría llevar a entender que dichos acreedores no tenían el beneficio allí establecido. Por ello, en opinión del SII, la falta de referencia indicada sólo constituye una omisión y no excluía la aplicación del beneficio contenido en el art. 29 de la Ley N°18.591. Aquello, para los acreedores de contribuyentes respecto de los cuales se inició un procedimiento de quiebra antes de la vigencia de la Ley N°20.720, aun cuando la declaración de quiebra se produjera con posterioridad a dicha fecha.

En atención a ello, el SII sostiene que una interpretación en contrario implicaría negar un derecho que la propia ley concede a los contribuyentes, que nunca ha sido derogado y por el cual se les permite recuperar el importe del impuesto recargado

¹⁹² SII. Oficio N°2148 de fecha 1 de agosto de 2018. Subdirección Normativa, Departamento de Impuestos Indirectos. Santiago de Chile, 2018.

separadamente en las facturas emitidas a sus compradores que han sido declarados en quiebra, pero que a su vez no les ha sido pagado por éstos. Aquello, por la vía de utilizar como crédito fiscal dichos impuestos, trasladando al comprador por medio de aumentar su débito, la obligación de pagar dicho impuesto al Fisco. En definitiva, concluyó que no obstante el tenor literal, los beneficios debían entenderse también respecto de los acreedores en un procedimiento quiebra legamente iniciado bajo la vigencia de primitivo texto¹⁹³.

Sin perjuicio de compartir la opinión fiscal, este pronunciamiento resulta relevante por los efectos que genera a la luz del art. 26 del CT. En este sentido, si bien las instrucciones del SII son obligatorias exclusivamente para sus funcionarios y no para los contribuyentes, como ellas debieran tender a generar certeza jurídica, el sujeto pasivo puede acogerse buena fe a las mismas, siempre y cuando existan, emanen de funcionarios con facultades para ello y conste en determinados documentos¹⁹⁴.

II APLICACIÓN DEL ART. 29 DE LA LEY N°18.591

A las reorganizaciones empresariales

La transformación es el cambio de especie o tipo social de una sociedad, en el cual subsiste su personalidad jurídica (art. 96 de la Ley N°18.046). Por ello, no genera complicación alguna para efectos de solicitar el beneficio tributario del art. 29 de la Ley N°18.591. En efecto, para la entidad transformada es sólo un cambio de su velo jurídico, conservando —entre otras características— el mismo RUT. No obstante, una situación distinta ocurre en la conversión del empresario unipersonal en una sociedad de cualquier especie. En este caso, el empresario individual de responsabilidad “ilimitada”, quien desarrolla actividades gravadas en primera categoría con inicio de actividades, contabilidad completa y balance general, al aportar sus activos y pasivos transfiere el dominio de ellos a una persona jurídica nueva (con otro RUT, por ejemplo), cesando allí los beneficios del citado art. 29 de la Ley N°18.591.

Por otro lado, en materia de división, al ser ésta la distribución de un patrimonio entre una o más sociedades que se constituyen para dichos efectos (art. 94 de la Ley N°18.046), siendo aquello la especificación de derechos preexistentes (SII. Oficio N°2048/1998), el beneficio tributario del referido art. 29 se conserva. Pero exclusivamente en la sociedad que subsiste (continuada y sucesora legal), mas no en aquella (s) entidad (es) que nace (n) producto de la escisión. En otras palabras, para seguir con el ejemplo, el beneficio tributario sigue al RUT.

Finalmente, en la fusión de sociedades cabe efectuar una distinción entre aquellas propias e impropias. Y, en las primeras de ellas, la clasificación entre fusiones por

¹⁹³ SII. Oficio N°2148 de fecha 1 de agosto de 2018. Subdirección Normativa, Departamento de Impuestos Indirectos. Santiago de Chile, 2018.

¹⁹⁴ STREETER, Jorge. La interpretación de la Ley Tributaria. Revista de Derecho Económico, Facultad de Derecho, Universidad de Chile. N°21 y N°22. Santiago de Chile, 1967, p. 60.

creación o incorporación. El art. 99 de la Ley N°18.046 indica que la fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que la sucede en todos sus derechos y obligaciones, a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y acciones de los entes fusionados. Por otro lado, el N°2 del art. 103 de la misma ley indica que la sociedad se disuelve por reunirse todas las acciones en una sola persona. Bajo la lógica de los derechos personalísimos que ha sustentado el SII (Oficios N°4852/2000, N°2560/2009 y N°2632/2007), en las fusiones propias por incorporación e impropia se conserva el beneficio tributario en comento, cuando éste se encuentra radicando en la sociedad fusionante, esto es, la absorbente. Lo anterior, ocurre en las fusiones mencionadas, salvo en aquella propia por creación, en virtud de la cual se genera una nueva sociedad y, en consecuencia, se asigna a ella un nuevo RUT.

Sobre ello, el SII se ha pronunciado en el Oficio N°3737/2002. En él, concluyó que al ser excepcionalísima la franquicia del art. 29, no podía ni debía ser interpretada por analogía a situaciones no previstas expresamente en la ley. Por ello, indicó que no era aplicable a favor de quien sucedió en todos los derechos y obligaciones a raíz de una fusión. No obstante, esto debe entenderse cuando la factura fue emitida a favor la sociedad que resultó luego absorbida o disuelta. Por consiguiente, en dicho caso en particular, el SII negó lugar a la consulta inhibiendo del beneficio tributario del citado art. 29 a quien sucedió como continuadora legal.

Asimismo, el SII manifestó en el Oficio N°376/2006 que como el acreedor que impetraba el beneficio resultaba ser un contribuyente distinto de aquél que emitió la factura, quien luego declaró el IVA recargado en ella y, en definitiva, lo pagó, no sería posible otorgar la franquicia tributaria del referido art. 29. Para ello, consideró que la fusión traía con ella consecuencias para la sociedad que resultó ser absorbida por otra, la cual había dejado de existir jurídica y tributariamente.

En definitiva, en materia de reorganizaciones empresariales el SII ha sustentado desde antaño la “teoría de los derechos personalísimos” asociada a los créditos fiscales en IVA, PPM y PPUA, entre otros. Y dicho criterio se manifiesta claramente en la interpretación administrativa que ha efectuado sobre el art. 29 de la Ley N°18.591. Sin embargo, en esta opinión, dicha teoría no tiene asidero legal alguno. En efecto, el SII sustenta la citada teoría en sus propios pronunciamientos administrativos, entre ellos, los oficios N°4852/2000, N°2560/2009 y N°2632/2007. De esta manera, no existe norma legal expresa que inhiba a la sucesora y continuadora legal, en derechos y obligaciones, del derecho a recuperar el crédito fiscal a través de la nota de débito que se emita a su favor.

Imposibilidad de devolución del crédito fiscal

Hemos manifestado en el capítulo anterior que, el beneficio tributario del art. 29 se traduce en la emisión de una nota de débito, la cual aumenta el crédito fiscal del acreedor concursal que la recepciona. Lo anterior, a fin de imputarlo a los débitos fiscales del periodo tributario que corresponda, o en su caso, declarar por él un remanente crédito fiscal a utilizar en periodos venideros.

Sin perjuicio de ello, han existido contribuyentes, acreedores concursales, quienes han solicitado ante el SII la devolución del crédito fiscal IVA en estos procedimientos.

Esta petición resulta del todo improcedente y así lo ha sustentado correctamente el ente fiscal en el Oficio N°3396/2002. A través de éste, el SII señaló que no procede la devolución del crédito fiscal en IVA originado en facturas emitidas a una empresa declarada en quiebra, actual liquidación concursal. Concluyendo luego que, el crédito fiscal puede utilizarse mediante su imputación en contra del débito fiscal del periodo, en la medida que el contribuyente genera operaciones gravadas. Por ende, la devolución del crédito fiscal al contribuyente es improcedente. En tanto así, que aún en el contexto del término de giro del contribuyente, esto es, en el fin de ciclo de su vida tributaria, que el art. 28 de la Ley del IVA permite excepcionalmente utilizar el remanente crédito fiscal en contra del IDPC o en contra del débito fiscal generado en determinados hechos gravados especiales, pero en ningún caso su devolución al contribuyente.

Por último, cabe indicar únicamente para efectos ilustrativos, que en la Ley del IVA sí existen circunstancias extraordinarias en donde el contribuyente sí puede solicitar la devolución del IVA a través de mecanismos especiales de devolución, conforme lo establecen los arts. 27 bis, 27 ter y 36, todos de la Ley del IVA. Cuestión distinta y no aplicable en ninguna de dichas hipótesis a la liquidación concursal y al beneficio tributario del art. 29 de la Ley N°18.591.

La situación de los contratos de factoring

El *factoring* ha sido definido como la compra de créditos originados por la venta de mercaderías a corto plazo¹⁹⁵. En ella, existe un cliente o proveedor, un factor (*factoring*) y deudor o comprador. En otras palabras, un acreedor concursal cedente, un acreedor concursal cesionario y un deudor en liquidación. Por ello, cabe preguntarse ¿Qué ocurre con el IVA asociado a una factura, cuando el crédito que emana de ella fue cedido a la empresa de *factoring*? ¿Puede esta última solicitar la emisión de una nota de débito a su favor?

Esta pregunta fue planteada ante el SII, quien respondió a través del Oficio N°1973/2018, indicando que no era procedente que el liquidador emitiera una nota de débito a favor del acreedor cesionario. Aquello, debido a que no fue él quien recargó, declaró y pagó el tributo al deudor, requisito indispensable exigido por el art. 29 de la Ley N°18.591. La conclusión fiscal se sustenta en que el sujeto pasivo del impuesto, contribuyente de derecho, es el acreedor cedente. Por ello, el cesionario no recargó ni enteró el impuesto en arcas fiscales, calidad implícita que debe tener cualquier acreedor para impetrar el beneficio tributario en comento y al cual el SII califica como “tercero”.

Además, recordó el SII que a través del Oficio N°14/2017 había indicado que, si bien el cesionario pasaba a ocupar la calidad de acreedor en la misma relación obligacional, reemplazando al cedente, dicho nuevo acreedor no ocupaba la posición jurídica contractual del cedente, no pudiendo sustituirlo en todos los derechos,

¹⁹⁵ STUICK, Francisco. Curso de Técnicas de Comercio Exterior. En: Sandoval, Ricardo. Contratos Mercantiles. Tomo II. Editorial Jurídica. Santiago de Chile, 2014, p. 478.

obligaciones y potestades creadas. Por ello, sostuvo que la cesión de créditos se limitaba a transferir a un tercero exclusivamente la titularidad activa de la relación obligatoria, diferenciándola claramente de la cesión del contrato, en virtud de la cual se traspassa la calidad íntegra del contratante.

El análisis que efectúa el SII es correcto, pero principalmente por las razones expresadas en el Oficio N°14/2017, más que en el N°1973/2018. En efecto, lo que ha realizado la empresa de *factoring* es adquirir un crédito y, por ello, pasa a ocupar la calidad de acreedor sobre él. No obstante, cuando lo hace, en primer lugar, el hecho gravado ya estaba agotado. Y, en segundo término, el derecho que tiene el acreedor cesionario del crédito es cobrar el precio y, sobre éste, radica la titularidad activa de la relación obligatoria. Tanto es así, que las prórrogas o acuerdo posteriores —indica el SII en dicho mismo oficio— no lo convierten en el sujeto del impuesto, vendedor o prestador del SII. Por ello, éstas no forman parte de la base imponible del impuesto, dado que, el hecho gravado ya se reputó como perfecto al momento de su devengo.

De esta forma, lo que se cede es el crédito y no el contrato, y en consideración a ello el SII sustenta su argumentación. No obstante, aun cuando por alguna razón se cediera este último, la empresa de *factoring* no cumpliría —en principio— con los presupuestos para incurrir en el hecho gravada con IVA y, por ello, no tendría la calidad de contribuyente a su respecto. Por ende, en esta opinión, la empresa de *factoring* incumpliría un requisito de fondo que aquí resulta indispensable para tener derecho al crédito fiscal en IVA.

Se suma al argumento precedente lo dispuesto en el art. 71 del Reg. de la Ley del IVA. En efecto, dicha disposición reglamentaria indica que las notas de débitos deben cumplir con los mismos requisitos exigidos para las facturas, establecidos en la Letra A) del art. 69 de la Ley del IVA, y sólo puede ser emitidas al mismo comprador o beneficiario del SII. Este último parámetro no cumple, ni podría cumplir, la empresa de *factoring*.

Finalmente, cabe indicar que en este contexto han existido controversias por el cumplimiento del presupuesto procesal de verificar créditos dentro del periodo ordinario para hacerlo. Aquello, debido a que el acreedor cesionario cumple con la mencionada carga, mas no el acreedor cedente de la cesión. Sin embargo, el art. 29 señala que debe verificarse el crédito dentro de plazo, pero no indica quién debe hacerlo. En consecuencia, en esta opinión, donde la ley no distingue no cabe al interprete hacerlo. Por lo tanto, el cedente conserva de todas formas su derecho a exigir la emisión de la nota de débito en estos casos.

Si no es crédito es gasto: situación de los créditos fiscales utilizados fuera del plazo para ello

El crédito fiscal IVA contenido en la nota de débito que emite el liquidador no es eterno. Por ello, el acreedor que la recibe debe registrarla en su Libro de Compras y declararla en su Formulario N°29, todo aquello dentro del plazo que establece el Inc. final del art. 24 de la Ley del IVA. Esto es, en el mes de emisión del documento, en el mes siguiente y hasta el mes subsiguiente. Si es que no lo hace, pierde el derecho a utilizar el crédito fiscal IVA por extemporáneo.

¿Qué ocurre cuando el crédito fiscal resulta extemporáneo, al haber ya transcurrido ya los tres meses para su utilización? Bajo este contexto, existen —al menos— dos alternativas. La primera de ellas consiste en deducir dicho crédito como un gasto necesario para producir la renta desde la base imponible del IDPC. En efecto, la reducción a nivel de renta líquida imponible se encuentra consagrada en el art. 31 inc. 4° N°2 del D.L. N°824, esto es, la LIR. En virtud de ella se permite deducir aquellos impuestos establecidos en otras leyes. Y, en segundo lugar, como existió un pago en exceso de débitos fiscales, al haberse dejado de utilizar un crédito asociado a ellos, puede solicitarse la devolución de los impuestos pagados en exceso conforme al N°2 del art. 126 del CT. En este último punto cabe resaltar que las modificaciones efectuadas por la Ley N°21.210 a los arts. 80 y siguientes de la Ley del IVA, en lo que nos convoca, opera sólo en el contexto de la reorganización concursal y en relación al art. 27 ter de la Ley de IVA, más no dicen relación con el beneficio tributario establecido en el art. 29 de la Ley N°18.591.

IVA pagado por anticipado y el cambio de sujeto

Existen determinadas actividades en las cuales existe un cambio de sujeto conforme al art. 3 de la Ley del IVA. En ellas, es el propio comprador quien retiene —incluso anticipadamente— a determinados contribuyentes el IVA a cuenta de sus ventas futuras. En estos casos, el SII se ha pronunciado en los Oficios N°5009/2005 y N°5193/2003, estableciendo que el art. 29 de la Ley N°18.591 se extiende al anticipo de IVA retenido que consta en facturas impagas por contribuyentes declarados en quiebra, actual procedimiento de liquidación concursal. Aquello, debido a que el beneficio es para el vendedor que recarga el impuesto a su comprador, para luego declararlo y enterarlo, pero no es el obligado a soportarlo económicamente. Por ello, puede recuperar el IVA a través de la nota de débito que se emita en estos casos.

Sin embargo, en el cambio de sujeto en el IVA, como el comprador se ve obligado a efectuar una retención a su proveedor, a cuenta futura de ventas que ellos realicen, la responsabilidad de soportar económicamente el impuesto no es del vendedor en estos casos. Por ello, es que él, en su calidad de cambio de sujeto, sí se encuentra en la hipótesis de hecho prevista en el art. 29. De esta forma, las retenciones por anticipo son efectivamente IVA, las cuales son recargadas separadamente por un vendedor, en una factura emitida a otro contribuyente declarado en liquidación y la cual se encuentra pendiente de pago.

Facturas exentas o no gravadas

Uno de los requisitos de fondo para poder tener derecho a crédito fiscal es ser necesariamente contribuyente de IVA, lo que conlleva a que la adquisición de bienes y utilización de servicios diga relación con el giro o actividad económica, generándose luego operaciones gravadas con éste. Sin ello carecería de sentido el sistema sobre el cual descansa el IVA.

¿Qué ocurre, por ende, en el caso de los hechos exentos o no gravados? Para el deudor concursal es irrelevante —al menos— desde la óptica del art. 29. Ello, debido a que no es a él quien mira el beneficio tributario en análisis. Sobre aquello se

pronunció el SII en el Oficio N°667/2007, indicando que una empresa que efectúa transporte aéreo de pasajeros desarrolla una actividad gravada, pero exenta. Sin embargo, ello no obstaba a que la “fallida”, prestadora de los servicios de transportes exentos, debía ser considerada como “contribuyente” y, por consiguiente, debía proceder a emitir notas de débito para que sus acreedores hicieran uso del beneficio del art. 29 de la Ley N°18.591.

Por otro lado, para el acreedor concursal la pregunta resulta relevante, dado que, tendrá derecho a la nota de débito en la medida que sea contribuyente afecto a IVA. De otra forma, no podría haber recargado, declarado y enterado el impuesto en arcas fiscales. Ello, por cuanto, el sujeto del impuesto es el vendedor y a él atiende dicha calificación.

Imputabilidad en los abonos a la deuda

El inc. 2° del art. 29 de la Ley N°18.591 establece que, si existen abonos a la deuda, ellos deberán imputarse primero a los impuestos recargados. Lo anterior, no debe considerar la imputación que las partes libremente hayan acordado dar a estos abonos o las reglas civiles de imputación al pago existentes en el CC., según ya hemos analizados.

En este sentido, el SII mediante Circular N°12 de fecha 18 de marzo de 1987, indicó que el total de los abonos efectuados por el deudor para pagar parte de alguna o todas las facturas pendientes, debe imputarse al total de los impuestos recargados en las facturas que se presenten en la verificación. Y, además, el SII sostuvo en el Oficio N°462/2005 que, del total del impuesto recargado, debía restarse el total del abono efectuado, siendo la diferencia el monto por el cual se emitiría la nota de débito si es que éste fuera positivo. En esta opinión, este análisis es correcto, pero no fluye desde la interpretación fiscal plasmada en el oficio citado, sino que, desde el texto de la propia ley, cuya fuente está en el inc. 2° del art. 29 de la Ley N°18.591.

Sin embargo, ¿Qué ocurre en los casos en que se emitió la nota de débito, habiendo ya aprovechado el acreedor el crédito fiscal en IVA? En principio, dicho efecto debe ser retrotraído a través de una nota de crédito que emita el mismo acreedor concursal, a fin de disminuir su crédito fiscal en IVA al cual tenía derecho, debiendo ser ello ser contable y tributariamente reconocido por el contribuyente como ya se mencionó con anterioridad.

Acerca de las objeciones de créditos

El art. 174 de la Ley N°20.720 indica que los acreedores, el liquidador y el deudor podrán deducir objeción fundada sobre la existencia, monto o preferencia de los créditos que se hayan presentado a la verificación. Por ende, ¿Qué ocurre en el periodo intermedio entre la verificación ordinaria del art. 170 y el fallo de la impugnación del art. 175, ambos de la Ley N°20.720? Lo anterior, porque en dicho periodo el acreedor puede perfectamente solicitar la emisión de la nota de débito y utilizar el crédito fiscal contenido en ella.

Sobre ello, el SII se pronunció en el Oficio N°483/2013 por créditos impugnados por el “súndico” en el marco de la declaratoria de quiebra de una empresa generadora

eléctrica. La causa fue que las facturas habían sido emitidas con posterioridad a la declaratoria de quiebra, pero por energía suministrada antes de ella. La Superintendencia de Quiebras de la época, quien consultaba ante el SII, era de la idea de aplicar de todas formas el beneficio del art. 29. En este caso, la Autoridad Tributaria estimó que el crédito debía ser verificado dentro del periodo ordinario y no haber sido objeto de impugnación alguna, o si lo era, ella debía haber sido rechazada por el Tribunal. Lo anterior, se sustentaba en que el objeto de verificación es el título o documento justificativo del crédito, pero no necesariamente la factura. Este documento tenía por causa o antecedente la existencia de una venta o SII gravado, pero no constituía el único título justificativo de una acreencia.

Por lo tanto, procedía el beneficio tributario del art. 29 de la Ley N°18.591 cuando el acreedor verificó el título justificativo de su crédito, sea éste una factura o bien otro documento fehaciente, dentro del periodo ordinario para hacerlo. Sin embargo, debe dicho crédito no haber sido impugnado o en caso de serlo, ello debe haber sido rechazado por el Tribunal.

Convenios preventivos y actual reorganización

A título meramente referencial, el SII indicó en el Oficio N°3771/1995 que como los antiguos convenios extrajudiciales y judiciales preventivos se pactaban con anterioridad a la declaratoria de quiebra, y que la aprobación del convenio simplemente judicial produce los efectos de haber cesado en la quiebra, no resultaban aplicables a ninguno de dichos eventos el beneficio del art. 29. Sin embargo, lo precedente no tiene cabida en la actualidad, por la creación del procedimiento de reorganización concursal en la Ley N°20.720 y, como consecuencia del mismo, el art. 27 ter de la Ley del IVA. Este último es un mecanismo de recuperación de IVA distinto al aquí analizado y sobre al cual no me referiré, salvo para indicar que funciona bajo una modalidad distinta al art. 29 de la Ley N°18.591 y en base a presupuestos fácticos y jurídicos diferentes, habiendo sido totalmente vanguardista el legislador concursal en su creación. Sobre el particular, el SII fijó las instrucciones del mismo en la Circular N°62/2016, en relación a la Circular N°64/2015. Asimismo, la Ley N°20.720 estableció un procedimiento de recuperación especial en los arts. 80 y siguientes de la Ley del IVA, cuya Circular se encuentra en consulta pública a la fecha de redacción de este artículo.

CONCLUSIONES

Desde la perspectiva del IVA, el art. 29 de la Ley N°18.591 presenta una coherencia legislativa impecable. En efecto, los presupuestos de fondo y forma que requiere resultan armónicos con aquellos exigidos a todo contribuyente para el uso del crédito fiscal.

En lo que respecta a la declaración y pago de los impuestos, aun cuando existe un doble “control, acreditación y prueba” por parte del liquidador, tanto en los impuestos asociados al crédito como aquellos actuales, ello se justifica en que la nota de débito otorga al acreedor un crédito fiscal en IVA. En otras palabras, una cuenta por cobrar en contra del Fisco de Chile, la cual se imputa mensualmente a una cuenta por pagar denominada “débitos fiscales”. Por ello, es que quien se encuentra en mora con el Fisco no debe tener derecho a utilizar esta franquicia.

En lo que dice relación con los requisitos legales y reglamentarios de los documentos tributarios, cabe señalar que el art. 29 de la Ley N°18.591 no ofrece innovación alguna. Por ende, deben cumplir con ellos tanto la factura que sirve de título justificativo para el crédito, como la nota de débito que se emita.

Además, existe la carga procesal de verificar créditos dentro del periodo ordinario para acceder a este beneficio tributario. Sin embargo, en esta opinión, aquello debería ser modificado a fin de beneficiar a las empresas de menor tamaño. En efecto, el art. 29 de la Ley N°18.591 conserva este texto desde 1987. No obstante, con la actual celeridad de los procedimientos concursales y la publicación electrónica que se realiza el boletín concursal, debería flexibilizarse la norma con el objeto de beneficiar a aquellos “acreedores no profesionalizados” que, por alguna u otra razón, verifican créditos dentro del periodo extraordinario.

Sobre la imputabilidad al pago que establece el art. 29 de la Ley N°18.591, ello genera que, quien recibió una nota de débito e hizo uso del crédito fiscal IVA deba retrotraer dichos efectos. Por ello, debe reversar dicho registro en su contabilidad y proceder a la emisión de una nota de crédito, registrando aquellos en su Libro de Venta y en el Formulario N°29. Lo anterior, bajo el riesgo de incurrir en caso de existe malicia en el tipo penal tributario del art. 97 N°4 del CT.

En lo que respecta a la subrogación legal y personal del Fisco en los derechos, acciones y preferencias de los acreedores, llama la atención el mejoramiento del crédito. De esta manera, un crédito valista puede convertirse perfectamente en una preferencia de primera clase, al ser un impuesto de retención y recargo. Si bien se resguarda al patrimonio fiscal, cabe indicar que el mismo impuesto ya había sido declarado y pagado por el acreedor, quien lo recupera a través de la nota de débito, al no ser éste el sujeto que debía soportar económicamente el tributo.

Finalmente, el SII ha emitido distintos pronunciamientos administrativos en relación al art. 29 de la Ley N°18.591. No obstante, cabe indicar que éstos no resultan obligatorios para el contribuyente y son, en su mayoría, análisis efectuados al amparo de la vetusta Ley de Quiebras contenida en el antiguo Libro IV del C de Com.

Con todo, existen interpretaciones administrativas que son correctas en esta opinión, como negar lugar la devolución del IVA crédito fiscal, lo cual debe estar expresamente establecidos en la norma como, por ejemplo, ocurre en los arts. 27 bis, 27 ter y 36, todos de la Ley del IVA, lo cual no acaece en el art. 29 de la Ley N°18.591.

Asimismo, el SII interpreta correctamente lo que ocurre con los contratos de *factoring*, en ellos lo cedido es el crédito y el hecho gravado ya se encuentra agotado, por lo mismo, no pueden ser beneficiarias las empresas de *factoring* de la nota de débito. En este sentido, el Reg. de la Ley del IVA indica con precisión a quién ella puede ser emitida, no efectuando el *factoring* —en general— operaciones gravadas con este impuesto al consumo.

El SII también prohíbe la utilización del beneficio en determinadas reorganizaciones empresariales, lo cual es coherente con su visión histórica de los derechos personalísimos. No obstante, en esta opinión, aquello no tiene asidero legal, salvo las propias instrucciones del ente fiscal, esto es, del mismo acreedor de la relación jurídica tributaria.

Además, el derecho al crédito fiscal no es eterno y debe ser utilizado dentro de 3 meses. En caso de no hacerlo, puede el acreedor deducir dicho impuesto de la base imponible de primera categoría conforme al art. 31 N°2 de la LIR, como también, solicitar la devolución de aquellos impuestos pagados en exceso conforme al art. 126 N°2 del CT.

En definitiva, existen situaciones en las cuales el SII ha interpretado que procede el art. 29 de la Ley N°18.591. Ellas son cuando el deudor era un sujeto exento o no gravado, pero sí el acreedor, cuando existe cambio de sujeto y retención anticipada de IVA. En el caso de las objeciones a los créditos, queda pendiente la emisión de la nota de débito al rechazo o aprobación del mismos. Por último, la situación del art. 27 ter y las reorganizaciones concursales caminan por cuerda separada y no han sido objeto de este trabajo. Con todo, este es un beneficio vanguardista cuyos presupuestos, consecuencias, efectos y consideraciones especiales deberían adaptarse para el caso del art. 29 de la Ley N°18.591.

APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN RESPECTO DE RENTAS OBTENIDAS POR O A TRAVÉS DE ENTIDADES FISCALMENTE TRANSPARENTES: INTERROGANTES Y REFLEXIONES RESPECTO DEL OFICIO N°282 DE 2020

GONZALO SUFFIOTTI CISTERNAS¹⁹⁶

RESUMEN

La aplicación de los beneficios de los CDTI respecto de rentas obtenidas por o a través de entidades fiscalmente transparentes ha sido objeto de extenso debate técnico y académico en el exterior. En Chile, la discusión académica y desarrollo jurisprudencial parece ser incipiente. La Ley N° 21.210 de febrero de 2020 introdujo un régimen de transparencia fiscal en Chile. Adicionalmente, normas sobre entidades fiscalmente transparentes están siendo incorporadas en los nuevos CDTI de Doble Tributación suscritos por Chile y serán incluidas en otros CDTI vigentes a través de la convención multilateral para la implementación de las medidas BEPS (MLI) de la OCDE. Este es un tema de interés creciente en Chile y una muestra de ello es el Oficio N°282 de 2020 del SII. Este artículo analiza algunos aspectos generales sobre la aplicación de beneficios de CDTI respecto de rentas obtenidas por o a través de entidades fiscalmente transparentes y, en particular, analiza la situación descrita en el Oficio N°282 de 2020 del SII, proponiendo ciertas interrogantes y reflexiones.

PALABRAS CLAVES: entidades transparentes, BEPS, Acción 2, MLI

INTRODUCCIÓN

La aplicación de los beneficios de los CDTI respecto de rentas obtenidas por o a través de entidades fiscalmente transparentes ha sido objeto de extenso debate técnico y académico en el exterior.¹⁹⁷ En contraste, la discusión académica y desarrollo juris-

¹⁹⁶ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. LLM in Taxation, London School of Economics & Political Science. Advanced LLM in International Taxation, Leiden University. Correo electrónico: gsuffiotti@gmail.com

¹⁹⁷ Entre otros: AVERY JONES, J., DE BROE, L. et al. Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax, *Bull. Intl. Taxn.* Vol. 56, issue 7, (IBFD) 2002. DANON, R. Qualification of

prudencial sobre el tema en Chile parece incipiente.¹⁹⁸ Sin embargo, ciertos eventos recientes revelan que este tema adquirirá mayor relevancia en el futuro próximo.

La Ley N° 21.210 de febrero de 2020 que Moderniza la Legislación Tributaria (la “Ley de Modernización Tributaria”) introdujo un régimen de transparencia tributaria en el art. 14D (8) de la LIR que recoge las características fundamentales de un régimen de transparencia fiscal, esto es, la entidad transparente no se encuentra sujeta a impuesto corporativo, sino que son los socios o accionistas de dicha entidad los que se encuentran afectos a impuestos finales, i.e. IGC o IA.

Adicionalmente, en el marco del proyecto BEPS, la OCDE publicó el año 2015 el reporte final de la Acción 2 destinada a neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (“Acción 2”).¹⁹⁹ La Acción 2, entre otras materias, propuso ciertas modificaciones al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (“Modelo OCDE”) y a sus comentarios,²⁰⁰ para asegurar que la renta de entidades transparentes sea tratada, para efectos de la aplicación de un CDTI, en conformidad a los principios establecidos en el reporte denominado “*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*” (“Partnership Report”) publicado por la OCDE el año 1999.

Según se explica en la sección 2.2., con anterioridad al proyecto BEPS, un número aislado de CDTI concluidos por Chile contenían normas relativas a entidades fiscalmente transparentes. Luego de la publicación de los reportes finales de las acciones del proyecto BEPS, se han ido incorporando normas sobre entidades fiscalmente transparentes en ciertos Convenios concluidos recientemente por Chile. Asimismo, como se explica en la sección 2, se espera que las recomendaciones propuestas por la Acción 2 se incorporen en otros CDTI vigentes en Chile a través de la convención multilateral para la implementación de las medidas BEPS (el “MLI”), una vez que el MLI entre en vigor en Chile y en los otros países con los cuales Chile haya suscrito un CDTI cubierto por el MLI.²⁰¹

Taxable Entities and Treaty Protection, Bull. Intl. Taxn. Vol. 68, issue 4/5, (IBFD) 2014. LANG, M. & STARINGER, C. General Report, Qualification of taxable entities for treaty protection, International Fiscal Association (IFA) Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 99b (2014).

¹⁹⁸ GARFIAS, G. & YAÑEZ, F. Qualification of taxable entities for treaty protection, International Fiscal Association (IFA) Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 99b (2014).

¹⁹⁹ OECD. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report (en adelante, la “Acción 2”), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD 2015.

²⁰⁰ La Acción 2 propone un nuevo Art. 1(2) del Modelo OCDE y nuevos comentarios al Art. 1 (párrafos 26.3-16). Acción 2, Cap. 14.

²⁰¹ El MLI es un instrumento diseñado por la OCDE para la implementación coordinada de los cambios propuestos por el proyecto BEPS en los CDTI bilaterales, evitando que los países tengan que negociar bilateralmente las modificaciones de cada CDTI. El MLI modificará la aplicación de miles de CDTI bilaterales. También permitirá implementar estándares mínimos acordados para contrarrestar el abuso de los CDTI y mejorar los mecanismos de resolución de conflictos. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016.

De esta manera, la aplicación de los beneficios de CDTI a las entidades fiscalmente transparentes es un tema que seguramente dará que hablar entre expertos, académicos, autoridad tributaria y jurisprudencia en Chile. Una muestra de esto es el Oficio N°282 de 2020 (el “Oficio 282”) del SII, que analiza la aplicación de los beneficios del Convenios con Dinamarca respecto de los socios (residentes en Dinamarca) de una entidad establecida en Alemania que es considerada como fiscalmente transparente para efectos daneses.

I ALGUNOS CONCEPTOS PRELIMINARES PARA ENTENDER EL PROBLEMA

Existen ciertos conceptos que son fundamentales para entender el Oficio N°282 y los desafíos interpretativos que presenta.

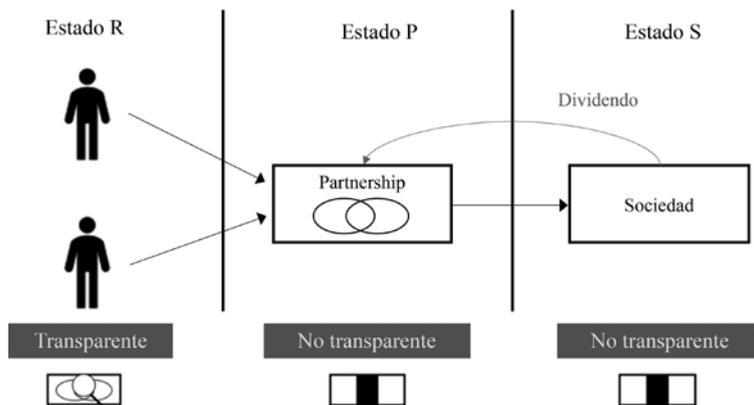
- Entidad o instrumento fiscalmente transparente: conforme a la ley local de un Estado no se aplica impuesto corporativo a nivel de dicha entidad o instrumento, sino que a nivel de las personas que tienen un interés patrimonial en dicha entidad o instrumento (i.e. miembros o socios).²⁰²
- Entidad o instrumento opaco o no transparente: conforme a la ley local de un Estado, el impuesto corporativo se debe aplicar a nivel de la entidad o instrumento y no a nivel de las personas que tienen un interés patrimonial en dicha entidad o instrumento.²⁰³
- Conflicto de asignación (*conflict of allocation*): se produce cuando un Estado considera a una entidad o instrumento como fiscalmente transparente y atribuye una determinada renta a los miembros o socios, mientras que el otro Estado considera a la misma entidad o instrumento como no transparente y atribuye la misma renta a dicha entidad o instrumento (y no a los miembros o socios).
- Conflicto de clasificación de entidades o instrumentos: se produce cuando una misma entidad o instrumento es considerada como fiscalmente transparente bajo la ley de un Estado y, al mismo tiempo, como fiscalmente no transparente (i.e. opaca) bajo la ley de otro Estado.²⁰⁴

²⁰² Normalmente, bajo un régimen de transparencia el monto del impuesto a pagar sobre todo o una parte de la renta una entidad se determina en relación con las características personales de la persona que tiene derecho a esa parte (e.g. si la persona está sujeta a impuestos o no; deducciones personales a las que tiene derecho y tasa impositiva aplicable a esa persona). El hecho de que las rentas se calculen a nivel de la entidad y luego se asigne la parte que corresponde a la persona no afecta la calificación de la entidad como transparente. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on Article 1, para. 9 (21 Nov. 2017).

²⁰³ BERGEDAHL, C. Hybrid Entities and the OECD Model (2017): The End of the Road?, Bull. Intl. Taxn., Vol. 72, issue 7, (IBFD) 2017, p. 417, sec. 1.

²⁰⁴ Un “conflicto de asignación” deriva a su vez de un “conflicto de clasificación”. DANON, R., Qualification of Taxable Entities and Treaty Protection, Bull. Intl. Taxn., Vol. 68, issue 4/5, (IBFD) 2014, p. 193, sec. 3.1.

Ejemplo:



En este caso, el Estado S y el Estado P consideran a la *partnership* como una entidad no transparente para efectos fiscales y, en consecuencia, atribuyen a la *partnership* el dividendo que distribuye la Sociedad en el Estado S. Por su parte, el Estado R considera que la *partnership* es fiscalmente transparente y, en consecuencia, le atribuye el dividendo a los socios residentes en el Estado R. La situación anterior da origen a un conflicto de asignación, ya que una misma renta (i.e. dividendo) es atribuida por distintos países a contribuyentes diferentes (i.e. Estado S y el Estado P atribuyen el dividendo a la *partnership*, mientras que el Estado R se lo atribuye a los socios residentes en el Estado R).

Este conflicto de asignación, a su vez, deriva de un conflicto de clasificación (i.e. el Estado S y el Estado P clasifican a la *partnership* como una entidad no transparente para efectos fiscales, mientras que el Estado R clasifica a la misma entidad como fiscalmente transparente).

II EL PROYECTO BEPS, LAS ENTIDADES TRANSPARENTES Y LOS CDTI SUSCRITOS POR CHILE

Impacto de la Acción 2 en el Modelo OCDE y el MLI

En el marco del proyecto BEPS, la OCDE publicó el año 2015 el reporte final de la Acción 2 destinada a neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. La Acción 2, entre otras materias, propuso ciertas modificaciones al Modelo OCDE y a sus comentarios.²⁰⁵ En términos generales, las modificaciones propuestas por la Acción 2 en este contexto tienen por objeto asegurar que la renta de entidades transparentes

²⁰⁵ La Acción 2 propone un nuevo Art. 1.2 del Modelo OCDE y nuevos comentarios al Art. 1, párrafos 26.3-16. Acción 2, Cap. 14.

sea tratada, para efectos de la aplicación de los beneficios de un CDTI, en conformidad a los principios establecidos en el *Partnership Report* publicado por la OCDE el año 1999.²⁰⁶

Estos cambios buscan asegurar que los beneficios de un CDTI sean otorgados únicamente cuando la renta de una entidad o instrumento transparente sea tratada para efectos tributarios como la renta de un residente de un Estado contratante y que, a su vez, sean denegados cuando ninguno de los Estados contratantes trata, bajo su ley interna, a la renta de la entidad o instrumento transparente como la renta de uno de sus residentes.²⁰⁷

Los cambios propuestos por la Acción 2 dieron origen al nuevo art. 1(2) que se incorporó en el Modelo OCDE del año 2017. Esa nueva norma que incorpora el Modelo OCDE va a servir de base para los CDTI que se negocien en el futuro.

El nuevo art. 1(2) del Modelo OCDE establece que:

*“Para los propósitos de esta Convención, la renta derivada por o a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de las Estados Contratantes, serán consideradas rentas de un residente de un Estado Contratante, pero únicamente en la medida en que esas rentas se consideren, a los efectos de su imposición por ese Estado Contratante, como rentas de un residente de ese Estado Contratante”.*²⁰⁸

Por su parte, el art. 3(1) del MLI contiene una disposición sobre entidades transparentes similar al art. 1(2) del Modelo OCDE 2017.²⁰⁹ La norma del MLI busca incorporar los cambios propuestos por la Acción 2 en CDTI que ya se encuentran vigentes, en la medida que califiquen como CDTI cubiertos por el MLI, que ambos Estados contratantes hayan optado por incluir dicha disposición sobre entidades transparentes y que el MLI entre en vigor en los dos Estados contratantes.²¹⁰

La norma incluida en el Modelo OCDE 2017 y en el MLI (en línea con el enfoque del *Partnership Report*), busca generar consistencia en la aplicación de los CDTI

²⁰⁶ OECD. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (en adelante, el “Partnership Report”), Issues in International Taxation, No. 6, 1999.

²⁰⁷ Acción 2, Cap. 14, parag. 43.5.

²⁰⁸ Traducción adaptada de la versión en español del MLI. [en línea]: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>> [consulta: 01 de octubre de 2020].

²⁰⁹ El art. 3(1) del MLI establece que: “A los efectos de un CDTI fiscal cubierto, las rentas obtenidas por o a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, serán consideradas rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, pero únicamente en la medida en que esas rentas se consideren, a los efectos de su imposición por esa Jurisdicción contratante, como rentas de un residente de esa Jurisdicción contratante”.

²¹⁰ En general, un CDTI es cubierto por el MLI cuando ambos estados contratantes han notificado el respectivo CDTI como un CDTI cubierto conforme al art. 2(1)(a)(ii) del MLI. Esta norma no constituye un estándar mínimo del proyecto BEPS, por lo que un CDTI cubierto por el MLI será modificado por la nueva disposición del art. 3(1) en la medida que los dos estados contratantes hayan optado por aplicar dicho artículo.

frente a un conflicto de asignación. En particular, conforme a dicha norma, para el otorgamiento de los beneficios de un CDTI, el estado fuente debe tomar en consideración el tratamiento tributario aplicado por el país de residencia sobre las rentas derivadas por o a través de una entidad o instrumento total o parcialmente transparente.²¹¹ De esta manera, los beneficios de un Convenio deben otorgarse cuando las rentas derivadas por o a través de una entidad o instrumento total o parcialmente transparente son tratadas, para efectos tributarios, como rentas de un residente en el otro estado contratante.

Este principio consistente en que el estado fuente debe considerar el tratamiento tributario de las rentas en el estado de residencia para determinar si procede o no aplicar los beneficios de un Convenio, está consagrado como regla general en el *Partnership Report* (el “Enfoque General”):²¹²

“(...) el estado fuente, al aplicar la Convención cuando se trate de partnerships, debe tomar en cuenta, como parte del contexto fáctico en que la Convención es aplicada, la forma en que una categoría de renta que deriva de su jurisdicción es tratada en la jurisdicción del contribuyente que reclama los beneficios del tratado como residente” (traducción libre).²¹³

Entidades transparentes en la red de CDTI de Chile

En general, los CDTI concluidos por Chile con anterioridad al proyecto BEPS no incluyen una norma específica sobre otorgamiento de beneficios respecto de rentas obtenidas por o a través de entidades transparentes. Excepcionalmente, el art. 4 de los Convenios con Nueva Zelanda,²¹⁴ Suecia,²¹⁵ Sudáfrica²¹⁶ y el Reino Unido²¹⁷ contienen normas sobre entidades transparentes. Una norma similar existe en el protocolo del CDTI suscrito (pero no vigente) con Estados Unidos.

Por su parte, la norma contenida en el art. 1(2) del Modelo OCDE 2017 sobre entidades transparentes ha sido incluida en algunos de los CDTI concluidos recientemente por Chile (e.g., Convenios vigentes con Japón y Uruguay, y CDTI suscritos recientemente con Emiratos Árabes Unidos e India).

Adicionalmente, el MLI modificará la aplicación de ciertos CDTI cubiertos respecto del otorgamiento de beneficios con relación a rentas obtenidas por o a través de entidades transparentes. En particular, conforme al art. 3(5)(b) del MLI, Chile se reservó el derecho de no aplicar el art. 3(1) del MLI sobre entidades transparentes únicamente respecto de los CDTI cubiertos que ya contienen una disposición

²¹¹ NIKOLAKAKIS, et al. Some Reflections on the Proposed Revisions to the OECD Model and Commentaries, and on the Multilateral Instrument, with Respect to Fiscally Transparent Entities – Part 1, Bull. Intl. Taxn. Vol. 71, issue 9, (IBFD) 2017, sec. 2.2.

²¹² En particular, el Partnership Report dio origen a los párrafos 2 a 6.7 de los comentarios al art. 1 que se incorporaron en la modificación al Modelo OCDE del año 2000.

²¹³ OECD, Partnership Report, p. 53.

²¹⁴ Art. 4(4).

²¹⁵ Art. 4(1).

²¹⁶ Art. 4(3).

²¹⁷ Art. 4(4).

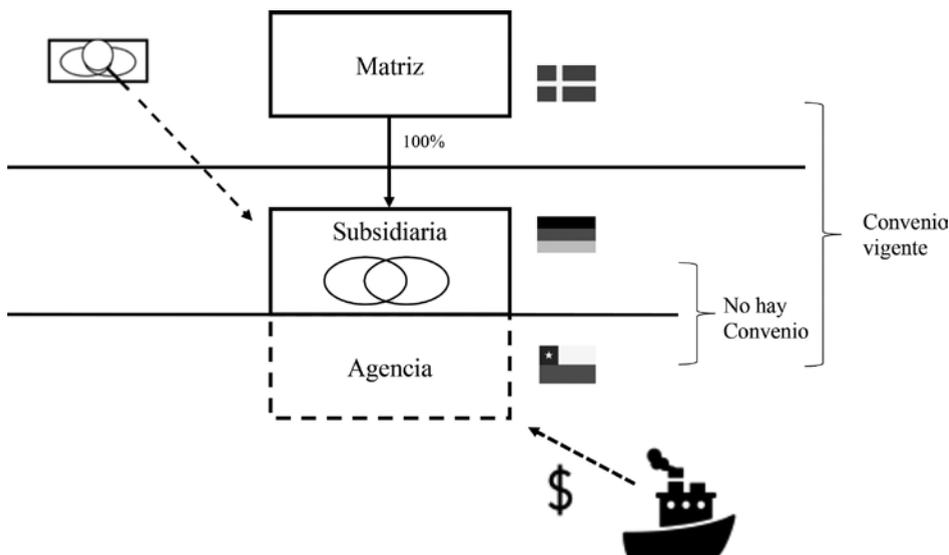
aplicable a entidades transparentes (i.e. Nueva Zelanda, Reino Unido, Suecia, Japón, Sudáfrica, Estados Unidos de América y Uruguay). En consecuencia, el art. 3(1) del MLI se aplicará respecto de aquellos CDTI cubiertos en que el otro estado contratante no se haya reservado la aplicación del art. 3(1) del MLI (i.e. CDTI suscritos con Argentina, Australia, Bélgica, Dinamarca, España, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Polonia y Rusia).

En consecuencia, 20 de los 36 CDTI (55%) suscritos por Chile (vigentes y no vigentes) incluyen o incluirán una norma sobre aplicación de beneficios de CDTI respecto de rentas obtenidas por o a través de entidades transparentes.

III EL CASO DEL OFICIO N°282

El caso del Oficio N°282 involucra una empresa danesa (la “Matriz”) que tiene el 100% de una subsidiaria en Alemania (la “Subsidiaria”) que, a su vez, tiene una agencia en Chile (la “Agencia”) que desarrolla actividades de transporte marítimo de carga en Chile en representación de la Subsidiaria.

De acuerdo con los antecedentes del Oficio N°282, producto de la adquisición del 100% de la participación societaria de la Subsidiaria, ésta sería tratada para efectos impositivos daneses como una entidad transparente. En consecuencia, siendo la Agencia una extensión de la Subsidiaria en territorio chileno, bajo la ley tributaria danesa, todas las rentas obtenidas por la Agencia en Chile se considerarían como parte de las rentas por las cuales la Matriz debe tributar en Dinamarca.



El contribuyente solicitó al SII confirmar que, en el caso expuesto, resultan aplicables las normas del Convenio entre Chile y Dinamarca, particularmente el art. 8 sobre “beneficios del tráfico internacional”, en consideración a que la Subsidiaria sería una entidad transparente, y la Matriz tributaria en Dinamarca por las rentas obtenidas por la Subsidiaria a través de su Agencia en Chile.²¹⁸

El SII concluyó en el Oficio N°282 que: “(...) *de comprobarse que Alemania trata el ente (Subsidiaria) como transparente y que Dinamarca efectivamente grava la renta porque la entidad en dicha jurisdicción (Matriz) se encuentra sujeta al principio de tributación por rentas de fuente mundial (incluyendo aquella parte que le corresponde por su participación en la referida entidad alemana), es decir, sea considerado como residente danés para efectos del CDTI, podrá impetrar los beneficios del mismo*”.

IV REFLEXIONES E INTERROGANTES DERIVADAS DEL OFICIO N°282

El Oficio N°282 representa un hito importante, ya que es la primera vez que el SII alude explícitamente a la aplicación de los principios contenidos en el *Partnership Report* para determinar la aplicación de los beneficios de un CDTI. En particular, el caso del Oficio N°282 presenta ciertas similitudes con el ejemplo 10 del *Partnership Report*.

Si bien la conclusión del Oficio N°282 parece ser correcta, existen una serie de reflexiones e interrogantes en torno a este pronunciamiento del SII.

¿El criterio del Oficio N°282 podría aplicar respecto de otros CDTI?

El Convenio Chile-Dinamarca será modificado por el art. 3(1) del MLI y, en consecuencia, incorporará una norma sobre otorgamiento de beneficios respecto de rentas obtenidas por o a través de entidades transparentes. Sin embargo, el MLI aún no ha sido ratificado por Chile y, en consecuencia, dicha norma no está vigente.

La aplicación directa del *Partnership Report* que efectúa el Oficio N°282 lleva a preguntarse si el criterio contenido en dicho Oficio pudiera aplicar no sólo con respecto a los CDTI que serán modificados por el Art. 3(1) del MLI, sino que también con respecto a otros Convenios vigentes en Chile que no contienen una norma sobre entidades transparentes (e.g. respecto de CDTI no cubiertos por el MLI o respecto

²¹⁸ Este artículo no aborda la tributación de las rentas del transporte internacional regulada en el art. 8 de los CDTI. En general, el Art. 8 del CDTI con Dinamarca es una norma distributiva especial que se aplica con preferencia al Art. 7, en virtud de lo dispuesto en el Art. 7(7) del CDTI con Dinamarca. El Art. 8 del Modelo OCDE constituye una excepción al principio contenido en el Art. 7, por cuanto las rentas del transporte internacional tributan exclusivamente en el país de residencia de la empresa (de acuerdo con la modificación incorporada por el Modelo OCDE 2017), aun cuando dichas rentas puedan atribuirse a un establecimiento permanente de la empresa en el otro estado contratante. VOGEL, K. *Double Taxation Conventions*, 4th ed., The Netherlands, E. Reimer & A. Rust eds., Wolters Kluwer 2015, p. 551, para. 15.

de CDTI cubiertos por el MLI, pero respecto de los cuales la posición de Chile no coincide con la del otro estado contratante²¹⁹).

En el Oficio N°1522 de 2019, el SII se refirió a los comentarios sobre entidades transparentes contenidos en el art. 1 del Modelo OCDE 2014, como asimismo a la nueva norma incorporada en el art. 1(2) del Modelo OCDE 2017. El Oficio N°1552 de 2019 se refiere a una sociedad de profesionales formada conforme a la ley chilena que obtiene rentas desde Brasil.

El SII señaló que la sociedad de profesionales chilena debía calificar como una entidad transparente, ya que la entidad no se encuentra en sí misma afecta a impuestos en Chile,²²⁰ sino que la tributación recae sobre sus socios.²²¹ De esta manera, concluye el SII, los socios de la sociedad de profesionales debieran tener derecho a invocar los beneficios del CDTI con Brasil, en la medida que acrediten ser residentes en Chile en los términos del art. 4 del CDTI.

Brasil es uno de los países que no ha suscrito el MLI. En consecuencia, el Convenio entre Chile y Brasil no califica como un Convenio cubierto por el MLI. Por lo tanto, este CDTI no será modificado por dicho instrumento y, en particular, por la disposición del art. 3(1) del MLI sobre entidades transparentes.

No es claro si Brasil (país fuente) accedería a otorgar los beneficios del CDTI con Chile a los socios de la sociedad de profesionales en Chile basado en los principios del *Partnership Report* (siguiendo un criterio similar al que plantea el Oficio N°1522 de 2019). Sin embargo, este Oficio revela que el SII buscaría extender la aplicación de los principios del *Partnership Report* incluso respecto de CDTI que no contienen una norma sobre entidades transparentes (e.g. CDTI no cubiertos por el MLI).

¿Por qué es relevante la clasificación de las entidades extranjeras?

Un tempo fundamental para la aplicación de un CDTI respecto de rentas obtenidas por o a través de entidades transparentes es la clasificación de las entidades extranjeras bajo la ley interna. La clasificación de una entidad extranjera como opaca o transparente tiene relevancia global, ya que se trata de una definición clave tanto desde la perspectiva del país de fuente de la renta como del país de residencia del contribuyente que invoca el beneficio de un CDTI.

²¹⁹ Por ejemplo, los Convenios con Austria, Canadá, Colombia, Croacia, entre otros.

²²⁰ El Oficio N°1522 de 2019 señala que *“las sociedades de profesionales cuya renta se clasifica en el artículo 42 N° 2 de la LIR, si bien quedan incluidas en la definición de personas que contempla el Convenio, no cumplen con el requisito de ser residentes, por cuanto, dichas sociedades no están afectas a los impuestos anuales a la renta. Estas sociedades solo deben presentar el formulario 22 de Declaración de Impuestos Anuales a la Renta para los efectos de declarar las rentas obtenidas en su actividad durante el ejercicio comercial respectivo, y las retenciones y/o pagos provisionales obligatorios a que tuvieron sujetas en el mismo periodo”*.

²²¹ En particular, el Oficio N°1522 de 2019 señala que *“Respecto de la renta originada en una sociedad de profesionales clasificada en el artículo 42 N° 2 de la LIR, esta se atribuye a sus socios personas naturales, quienes quedan sujetos al pago de los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, en el mismo ejercicio en que se percibe”*.

Por ejemplo, para el país fuente la clasificación de una entidad extranjera puede ser relevante para determinar si dicha entidad o sus socios o propietarios tienen derecho a invocar los beneficios de un CDTI (e.g. una tasa reducida, no discriminación, etc.).

Los temas de clasificación también pueden ser desde la perspectiva del país de residencia. Por ejemplo, la calificación de una entidad extranjera puede ser relevante para determinar el tipo de renta que se grava (i.e. rentas empresariales obtenidas directamente por un residente versus dividendos), el momento en que se debe aplicar impuestos (i.e. cuando la renta se genera o cuando se distribuye), la renta que se obtiene en caso de enajenación (i.e. ganancia por venta de activos o venta de participación societaria, que pueden tener distintos costos y tratamiento tributario), entre otros. Bajo ciertas circunstancias, los temas de clasificación pueden incluso ser relevantes respecto de entidades formadas en el propio país de residencia. Por ejemplo, en el Oficio N°1522 de 2019, el SII abordó el problema desde la perspectiva de Chile (i.e país de residencia) respecto de una sociedad de profesionales chilena.²²²

Existen diversos modelos para calificar a las entidades extranjeras como transparentes u opacas, por ejemplo: (a) considerar a todas las entidades extranjeras como opacas;²²³ (b) atender a las clasificaciones de derecho privado del país de formación o a si las entidades extranjeras tienen o no personalidad jurídica en el país de formación;²²⁴ (c) considerar el tratamiento tributario aplicable a las entidades extranjeras en el país de formación (i.e. si son consideradas o no como contribuyentes);²²⁵ (d) asimilar a las entidades extranjeras a las categorías más similares de la ley interna;²²⁶ (e) calificar a las sociedades extranjeras como transparentes u opacas a elección del contribuyente.²²⁷

²²² En el Oficio N°1522 de 2019, el SII señaló que las sociedades de profesionales, si bien califican como personas, no calificarían como residentes para efectos de un CDTI porque no están afectas a impuestos anuales a la renta (i.e. tributan los socios con impuesto global complementario o impuesto adicional en base atribuida en el ejercicio de percepción).

²²³ Este es, por ejemplo, el caso de Italia. AVERY JONES, J., DE BROE, L. et al. Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax, Bull. Intl. Taxn. Vol. 56, issue 7, (IBFD) 2002, sec. 3. LANG, M. & STARINGER, C. General Report. Qualification of taxable entities for treaty protection, International Fiscal Association (IFA) Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 99b, sec. 2.3.2. (2014).

²²⁴ DANON, R. Qualification of Taxable Entities and Treaty Protection, Bull. Intl. Taxn. Vol. 68, issue 4/5, (IBFD) 2014, sec. 2.

²²⁵ Por ejemplo, este es el caso de República Checa y Hungría. LANG, M. & STARINGER, C. General Report, Qualification of taxable entities for treaty protection, International Fiscal Association (IFA) Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 99b, sec. 2.3.5. (2014). DANON, R. Qualification of Taxable Entities and Treaty Protection, Bull. Intl. Taxn. Vol. 68, issue 4/5, (IBFD) 2014, sec. 2.

²²⁶ Por ejemplo, este es el caso de Holanda, Alemania y España. LANG, M. & C. STARINGER, C. General Report, Qualification of taxable entities for treaty protection, International Fiscal Association (IFA) Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 99b, sec. 2.3.2. (2014).

²²⁷ Por ejemplo, el régimen *check-the-box* en Estados Unidos, bajo el cual los contribuyentes pueden elegir tratar a las entidades extranjeras como opacas o transparentes, salvo ciertas entidades incluidas en una lista que deben ser siempre tratadas como opacas (corporations) para efectos tributarios. J. Avery Jones, L. De Broe et al. Characterization of Other States' Partnerships for

¿Cuál es la postura de Chile respecto de la clasificación de entidades extranjeras?

No existe regulación legal expresa en Chile para la clasificación de entidades extranjeras como transparentes u opacas para efectos tributarios.

El Oficio N°282 se aproximaría a un modelo de clasificación de las entidades extranjeras que atiende a su tratamiento tributario. En efecto, el Oficio N°282 subordinaría la calificación de la entidad extranjera (i.e. como transparente u opaca) al tratamiento tributario aplicable en Alemania y Dinamarca respecto de la sociedad extranjera (la Subsidiaria) y su accionista (la Matriz).²²⁸ Esta misma línea parece seguir el Oficio N°1552 de 2019 en que el SII califica a una sociedad de profesionales chilena como una de entidad transparente, en consideración a que dicha sociedad no se encuentra afecta a impuesto a la renta, y que la tributación se aplica a nivel de sus socios.²²⁹

No obstante, en ciertos pronunciamientos previos, sin referirse explícitamente a la calificación de las entidades extranjeras, el SII parece haber seguido un enfoque bajo el cual las entidades extranjeras calificarían como entidades tributarias opacas o no transparentes en Chile, aun cuando dichas entidades fueran clasificadas como entidades transparentes bajo la legislación extranjera.²³⁰

Como se indicó, la clasificación de una entidad extranjera como transparente u opaca para efectos tributarios puede producir consecuencias relevantes, e.g.,

Income Tax, Bull. Intl. Taxn. Vol. 56, issue 7, (IBFD) 2002, sec. 3.4. M. Lang & C. Staringer, General Report, Qualification of taxable entities for treaty protection, International Fiscal Association (IFA) Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 99b, sec. 2.3.2. y 2.3.6. (2014).

²²⁸ El Oficio N°282 señala que “*será necesario que la Autoridad Competente de Chile cuente con la información suficiente por parte de Dinamarca y Alemania, a fin de verificar que efectivamente el residente (el socio danés en este caso) es el sujeto de impuestos y que la entidad alemana es transparente para efectos del CDTI entre Dinamarca y Chile, en las correspondientes instancias de fiscalización*”.

²²⁹ En la Circular 71 de 2016 el SII parece tratar a los fondos de inversión como entidades transparentes, pero únicamente respecto del aprovechamiento de créditos por impuestos pagados en el exterior: “*La referencia efectuada a los artículos 41 A y 41 C de la LIR, tiene por finalidad hacer explícito que los fondos de inversión y fondos mutuos, y sus inversionistas, pueden contar con un mecanismo de determinación y asignación de créditos por impuestos pagados en el exterior, en las mismas condiciones que si los inversionistas hubieran obtenido las rentas directamente en esos países, ya sea que exista o no Convenio para evitar la doble tributación vigente. En el caso particular de las rentas obtenidas por fondos regulados por la LUF y que provengan de un país con el cual Chile mantiene un Convenio vigente para evitar la doble tributación internacional, tendrán derecho a utilizar como crédito los impuestos pagados en el extranjero por tales rentas, en conformidad a las reglas establecidas en el Art. 41 C de la LIR, sin que el fondo tenga que cumplir con el requisito de ser ‘residente’ para efectos de beneficiarse con el CDTI respectivo*”.

²³⁰ Por ejemplo, el Oficio N°1264 de 2010 establece que las rentas de una *limited liability company* (LLC), establecida bajo la ley de Estados Unidos y considerada como una entidad transparente bajo dicha legislación, deben reconocerse sobre base percibida en Chile, en conformidad al Art. 12 de la LIR. Por su parte, el Oficio 1781 de 2017 establece que las normas CFC establecidas en el Art. 41G de la LIR serían aplicables respecto de entidades extranjeras transparentes. A esta misma conclusión llega el reporte de Chile para el Congreso IFA de 2014 en Mumbai, India. GARFIAS, G. & YAÑEZ, F. Qualification of taxable entities for treaty protection, International Fiscal Association (IFA) Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 99b, sec. 1.2.2. (2014).

denegación de tasas reducidas de un CDTI por parte del país fuente o aplicación de impuestos en el país de residencia por rentas derivadas en el exterior a través de una entidad transparente.

Considerando la relevancia de las consecuencias tributarias que podrían emanar de la clasificación de una entidad extranjera, surge la interrogante en torno a la necesidad de una regulación legal expresa sobre esta materia en Chile.

¿Qué postura debiera adoptar el SII si Alemania no calificara a la Subsidiaria como una entidad transparente en el caso del Oficio N°282?

El Oficio N°282 parece subordinar la aplicación del CDTI entre Chile y Dinamarca a que Alemania califique a la Subsidiaria como transparente. En particular, las conclusiones del Oficio N°282 señalan que:

“Luego, de comprobarse que Alemania trata el ente como transparente y que Dinamarca efectivamente grava la renta (...), podrá impetrar los beneficios del mismo”.

La pregunta que surge es qué pasa si Alemania califica a la Subsidiaria como una entidad no transparente. ¿Estaría Chile obligado a conceder los beneficios del CDTI con Dinamarca en tal caso?

La respuesta es sí, en la medida que Dinamarca considere a la Subsidiaria como una entidad transparente, y considere a las rentas de fuente chilena obtenidas por la Subsidiaria a través de su Agencia en Chile como rentas de la Matriz para efectos tributarios daneses.

En efecto, si Alemania clasificara a la Subsidiaria como una entidad opaca (no transparente) y Chile adoptara esa misma clasificación, y por otra parte, Dinamarca clasificara bajo su ley interna a la Subsidiaria como una entidad transparente y aplicara impuestos a nivel de la Matriz, se produciría un conflicto de asignación.²³¹ El conflicto de asignación derivaría de que tanto Chile como Alemania atribuirían las rentas a la Subsidiaria, mientras que Dinamarca atribuiría las mismas rentas a la Matriz. Este conflicto de asignación derivaría de un conflicto de clasificación respecto de la entidad (i.e. Chile y Alemania clasificarían a la entidad como opaca, mientras que Dinamarca la clasifica como transparente).²³²

Este razonamiento llevaría necesariamente a Chile a la conclusión de que el CDTI con Dinamarca no resultaría aplicable, ya que las rentas serían atribuibles un residente en Alemania (no en Dinamarca), mientras que Dinamarca consideraría que el CDTI con Chile es aplicable porque las rentas son atribuibles a un residente en Dinamarca (la Matriz).

²³¹ El conflicto de asignación se produce porque el estado de residencia de la Matriz (Dinamarca) atribuye las rentas a la Matriz, mientras que el estado fuente (Chile) atribuye las mismas rentas a la Subsidiaria en Alemania.

²³² El conflicto de clasificación se produce porque el estado de residencia de los accionistas (Dinamarca) califica a la entidad como transparente, mientras que el estado fuente (Chile) califica a la misma entidad como opaca.

Conforme al Enfoque General del *Partnership Report* y al nuevo Art. 1(2) del Modelo OCDE 2017, frente a este conflicto de asignación, para determinar si los beneficios del CDTI con Dinamarca son aplicables, el estado fuente (i.e. Chile) debe considerar la forma en que las rentas son tratadas en el país donde residen los contribuyentes que invocan los beneficios del CDTI (i.e. Dinamarca).

De esta manera, a diferencia de lo que parece sugerir el Oficio N°282, el CDTI con Dinamarca debiera resultar aplicable en la medida que Dinamarca trate las rentas obtenidas por la Subsidiaria a través de su Agencia en Chile como rentas de la Matriz para efectos tributarios en Dinamarca, independiente de la clasificación que efectúe Alemania respecto de la Subsidiaria. Esta es la postura que sigue el Modelo OCDE 2014 y 2017.²³³

¿Es la tributación “efectiva” en Dinamarca una condición para acceder a los beneficios del CDTI?

El Oficio N°282 parece subordinar la aplicación del CDTI entre Chile y Dinamarca a que Dinamarca grave “efectivamente” a la Matriz por las rentas obtenidas por la Subsidiaria a través de la Agencia en Chile. En particular, las conclusiones del Oficio N°282 señalan que:

“Luego, de comprobarse que (...) Dinamarca efectivamente grava la renta porque la entidad en dicha jurisdicción se encuentra sujeta al principio de tributación por rentas de fuente mundial (incluyendo aquella parte que le corresponde por su participación en la referida entidad alemana), es decir, sea considerado como residente danés para efectos del Convenio, podrá impetrar los beneficios del mismo”.

El Oficio N°282 no aclara qué se entiende por tributación efectiva en Dinamarca. Teóricamente, este problema podría surgir cada vez que se paga una renta a un residente de un Estado que contempla un régimen de exención (e.g. *participation exemption*) respecto de una determinada categoría de rentas, sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos. Estos regímenes de exención son típicamente aplicados respecto de dividendos o ganancias de capital.²³⁴ El SII ha aceptado que una entidad extran-

²³³ El Modelo OCDE 2014 establece que “Where a partner is a resident of one State, the partnership is established in another State and the partner shares in partnership income arising in a third State then the partner may claim the benefits of the Convention between his State of residence and the State of source of the income to the extent that the partnership’s income is allocated to him for the purposes of taxation in his State of residence. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on Article 1*, para. 6.5 (15 July 2014). La misma idea se reitera en el Modelo OCDE 2017: “as illustrated in example 2 of the report, it does not matter where the entity or arrangement is established: the paragraph applies to an entity established in a third State to the extent that, under the domestic tax law of one of the Contracting States, the entity is treated as wholly or partly fiscally transparent and income of that entity is attributed to a resident of that State”. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on Article 1*, para. 7 (21 Nov. 2017).

²³⁴ Por ejemplo, los regímenes de *participation exemption* han proliferado en Europa y en Estados Unidos fue introducido por la *Tax Cuts and Jobs Act* en 2017. Ver: DLA Piper, *Participation Exemption* [en línea] <<https://www.dlapiperintelligence.com/goingglobal/tax/index.html?t=08-participation-exemption>> [consulta: 31 de julio de 2020].

jera que se beneficia de un régimen de exención de dividendos pueda calificar como residente para efectos del CDTI con Reino Unido.²³⁵

En particular, la pregunta (teórica) que surge a partir del Oficio N°282 es qué pasaría si la Matriz es una entidad sujeta a tributación sobre sus rentas de fuente mundial en Dinamarca, pero la renta específica que obtiene desde Chile se beneficia de régimen de exención en Dinamarca, sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos. ¿Estaría Chile obligado a conceder los beneficios del CDTI con Dinamarca en tal caso?

El análisis de este tema sin duda excede los límites de este artículo, pero en general se aceptado que, incluso en ausencia de impuestos en el Estado de residencia como resultado de un régimen de exención particular (u otro tratamiento particular), es apropiado que el Estado fuente otorgue los beneficios del CDTI.²³⁶

¿Podría una entidad extranjera sujeta a reglas CFC calificar como entidad transparente?

Un problema sobre el cual se ha discutido en el ámbito internacional es si la nueva norma del art. 1(2) del Modelo OCDE 2017 (y el Enfoque General del *Partnership Report*) debiera alcanzar a entidades extranjeras sujetas a regímenes CFC.²³⁷ Se ha sostenido que es difícil distinguir la situación en que la renta de una entidad es atribuida a sus miembros porque la entidad extranjera es transparente versus que las mismas rentas puedan atribuirse a sus miembros porque la entidad extranjera está sujeta a las normas CFC.²³⁸

De esta manera, se ha señalado que desde una perspectiva de política tributaria podría ser conveniente extender el ámbito de aplicación del art. 1(2) del Modelo OCDE 2017 (y el Enfoque General del *Partnership Report*) a entidades extranjeras sujetas a regímenes CFC. Sin embargo, desde una perspectiva técnica, la posibilidad de extender el ámbito de aplicación del art. 1(2) depende de la forma en que opere el régimen CFC en la práctica.²³⁹

²³⁵ Oficio N°166 de 2017.

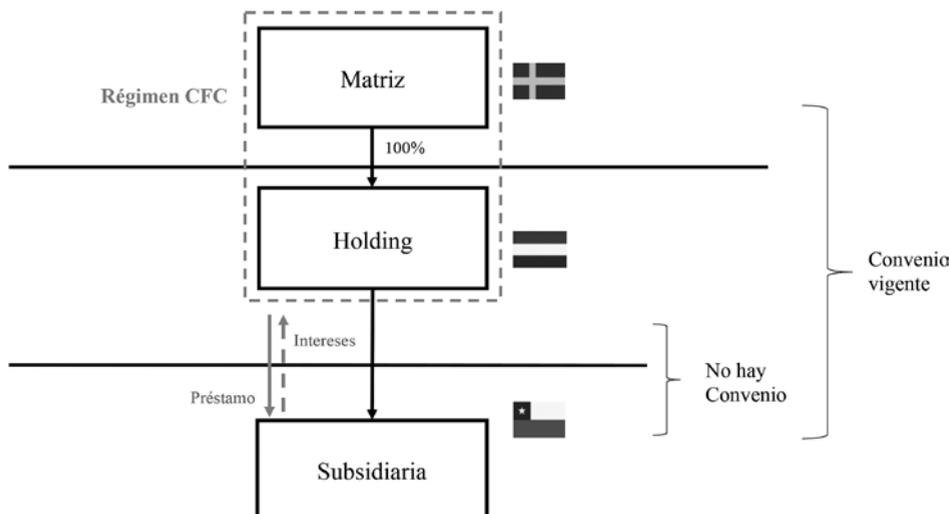
²³⁶ NIKOLAKAKIS, et al. Some Reflections on the Proposed Revisions to the OECD Model and Commentaries, and on the Multilateral Instrument, with Respect to Fiscally Transparent Entities – Part 1, Bull. Intl. Taxn. Vol. 71, issue 9, (IBFD) 2017, sec. 5.6.

²³⁷ NIKOLAKAKIS, et. al. Some Reflections on the Proposed Revisions to the OECD Model and Commentaries, and on the Multilateral Instrument, with Respect to Fiscally Transparent Entities – Part 1, Bull. Intl. Taxn. Vol. 71, issue 9, (IBFD) 2017, sec. 5.5. CANÈ, D. Controlled Foreign Corporations as Fiscally Transparent Entities. The Application of CFC Rules in Tax Treaties, World Tax Journal Vol. 9, issue 4, (IBFD) 2017. JAIN, K, The OECD Model (2017) and Hybrid Entities: Some Opaque Issues and Their Transparent Solutions, Bull. Intl. Taxn. Vol. 73, issue 3, (IBFD) 2017, sec. 2.2.1.

²³⁸ NIKOLAKAKIS, et al. Some Reflections on the Proposed Revisions to the OECD Model and Commentaries, and on the Multilateral Instrument, with Respect to Fiscally Transparent Entities – Part 1, Bull. Intl. Taxn. Vol. 71, issue 9, (IBFD) 2017, sec. 5.5.

²³⁹ Por ejemplo, bajo el enfoque “*piercing-the-veil*” la sociedad extranjera se considera una especie de entidad transparente, i.e. no se considera como un contribuyente para efectos tributarios (i.e. *disregarded entity*), el hecho gravado es la generación de renta (no su percepción), la

El siguiente ejemplo ilustra el problema:



En el ejemplo, los intereses obtenidos por la Holding en Holanda son atribuidos a la Matriz en Suecia bajo el régimen CFC de Suecia. El caso de Suecia es paradigmático, porque tiene un régimen CFC que trata a las entidades extranjeras como transparentes, gravando a los miembros de la entidad sobre la proporción de las rentas subyacentes conforme a su naturaleza (i.e. en este caso, Suecia gravaría la renta por intereses como si hubiera sido obtenida directamente por la Matriz).²⁴⁰

En este caso surge la pregunta acerca de si la Matriz en Suecia podría reclamar los beneficios de CDTI con Chile (i.e. la tasa reducida de 10% sobre intereses en vez del 35% conforme al art. 59(1) de la LIR), invocando que la aplicación del régimen CFC en Suecia produce un resultado similar al que trata de evitar el Enfoque General del *Partnership Report*.

Si bien Suecia se reservó totalmente la aplicación del art. 3 del MLI, por lo que la norma sobre entidades transparentes en principio no será aplicable al Convenio entre Suecia y Chile, eso no podría tomarse por parte de Chile como un argumento

actividad generadora de renta se atribuye al accionista y se estima que la renta es generada por el accionista y no por la entidad CFC. Bajo el enfoque “*deemed dividend*”, se considera que los miembros de la entidad reciben un dividendo (aun cuando en la práctica no reciban efectivamente dicho dividendo), el hecho gravado es la percepción (ficta) de un dividendo, y la actividad generadora de la entidad extranjera no se atribuye a sus miembros. CANÈ, D. Controlled Foreign Corporations as Fiscally Transparent Entities. The Application of CFC Rules in Tax Treaties, World Tax Journal Vol. 9, issue 4, (IBFD) 2017, sec. 3.1.

²⁴⁰ NIKOLAKAKIS, et al. Some Reflections on the Proposed Revisions to the OECD Model and Commentaries, and on the Multilateral Instrument, with Respect to Fiscally Transparent Entities – Part 2, Bull. Intl. Taxn. Vol. 71, issue 10, (IBFD) 2017, Apendix C – CFC Rules.

para denegar los beneficios del CDTI. En efecto, el CDTI con Suecia es uno de los casos excepcionales de CDTI pre-BEPS que contienen una norma expresa sobre la aplicación de beneficios del Convenio respecto de rentas obtenidas a través de entidades transparentes.

En particular, el art. 4(1) párrafo segundo del Convenio con Suecia establece que: *“La renta, beneficio o ganancia obtenida a través de una persona que es fiscalmente transparente de acuerdo con las leyes de alguno de los Estados Contratantes, será considerada como obtenida por un residente de un Estado Contratante en la medida que sea tratada, para los efectos de la legislación impositiva de ese Estado Contratante, como la renta, beneficio o ganancia de un residente”*.

En este caso, la potencial aplicación del CDTI con Suecia respecto de las rentas remesadas desde Chile dependerá de que el SII califique a la Holding en Holanda como una entidad transparente por estar sujeta a las normas CFC de Suecia. En cualquier caso, este es un tema sobre el cual no exista claridad y respecto del cual el debate está recién comenzando en Chile.

CONCLUSIONES

La aplicación de los beneficios de CDTI respecto de rentas obtenidas por o a través de entidades fiscalmente transparentes es un tema que adquirirá mayor relevancia en el futuro próximo. Ciertos factores, tales como la incorporación del régimen de transparencia fiscal en el art. 14D (8) de la LIR, la incorporación de normas sobre entidades transparentes en los CDTI suscritos por Chile, ya sea con la entrada en vigor del MLI en Chile o con la suscripción de nuevos Convenios basados en el Modelo OCDE 2017, seguramente incidirán en la mayor relevancia de este tema. El Oficio N°282 del SII es una muestra de esto.

El Oficio N°282 se refiere a una empresa danesa (Matriz), propietaria de una empresa residente en Alemania (Subsidiaria) que, a su vez, desarrolla actividades de transporte marítimo de carga en Chile a través de una Agencia establecida en Chile. Bajo el razonamiento contenido en el Oficio N°282, y teniendo en consideración que Dinamarca considera a la subsidiaria como una entidad transparente, el SII concluye que resultan aplicables los beneficios del Convenio con Dinamarca respecto de las rentas obtenidas por la Agencia en Chile, en la medida que dichas rentas se consideren como rentas obtenidas por la Matriz que deben tributar en Dinamarca.

Un aspecto relevante es que el Oficio N°282 llega a esta conclusión a través de la aplicación del Enfoque General del *Partnership Report* respecto del Convenio con Dinamarca, pese a que dicho Convenio aún no contiene una norma sobre aplicación de beneficios de CDTI respecto de rentas obtenidas por o a través de entidades fiscalmente transparentes (dicha norma aplicará únicamente una vez que entre en vigor el MLI). A juicio del autor, el SII concluye correctamente que los beneficios del CDTI entre Chile y Dinamarca podrían resultar aplicables a la Matriz.

No obstante, el Oficio N°282 da pie a ciertas interrogantes y reflexiones que se abordan en el presente Artículo. Por ejemplo, si es posible extender el criterio del Oficio N°282 respecto de otros Convenios (e.g. CDTI no cubiertos por el MLI o no modificados por el art. 3(1) del MLI); cuál es la postura de Chile respecto de la clasificación de entidades extranjeras; qué postura debería adoptar el SII si, en el caso del Oficio N°282, Alemania no califica a la Subsidiaria como una entidad transparente; si es posible aplicar el Enfoque General del *Partnership Report* respecto de una entidad extranjera sujeta a reglas CFC, entre otras.

RECINTOS REMOTOS DE ZONA FRANCA

CHRISTIAN GARCÍA C.²⁴¹

RESUMEN

Este artículo analiza la facultad otorgada en la legislación, en razón de la naturaleza de las mercancías o de la actividad industrial que se realiza, para instalar recintos fuera de la zona franca pero dentro de la región respectiva, con arreglo al sistema de franquicias, que incluyen la exención del IDPC, los aranceles aduaneros y los impuestos contenidos en el D.L. N°825, de 1974, debiendo autorizarse tales recintos remotos por Decreto del Ministerio de Hacienda, antecedido por un informe del Intendente Regional.

PALABRAS CLAVES: Zona Franca, Exención de Impuestos, Recintos Remotos, Mercancías, Industria, Extraterritorialidad, Zona de Extensión, Usuario de Zona Franca, Importación.

INTRODUCCIÓN

Las zonas extremas del país se han visto beneficiadas con estatutos preferentes tributarios y aduaneros para potenciar la actividad empresarial, pero que no necesariamente son bien conocidos por los inversionistas, ya sea porque en determinados casos no se han difundido adecuadamente los instrumentos o porque en otras situaciones, dado el carácter encriptado que estos preceptos revisten, la complejidad de su implementación hace difícil el uso de esas herramientas, entendiéndose, además, que por tratarse de leyes de excepción impositiva, sus disposiciones deben interpretarse restrictivamente.

Dentro de la batería de sistemas especiales que nuestra legislación contempla, se encuentra la Zona Franca, régimen tributario, ampliamente conocido por la existencia de los espacios geográficos donde ellas funcionan, pero escasamente difundido para la alternativa que su legislación entrega para que determinados contribuyentes y/o inversionistas puedan usar el estatuto preferente sin, necesariamente, instalarse en el perímetro del recinto franco.

La legislación especial permite el funcionamiento de recintos remotos, instalados fuera de la zona franca, pero dentro de la región en que las mismas han sido

²⁴¹ Contador Auditor, Universidad de Magallanes. Alumno del Magíster en Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales. Ex Secretario Regional Ministerial de Hacienda y de Economía, Fomento y Turismo de Magallanes y de la Antártica Chilena.

autorizadas para funcionar, operando tales recintos remotos con las exenciones aduaneras y tributarias entregadas por el régimen especial, que en todo caso está sujeto a ciertos requisitos y procedimientos que son necesarios de conocer, sobre todo, porque el uso de esta excepción podría significar la radicación de mayores inversiones y el fomento a la actividad económica en las áreas geográficas aisladas de nuestro país, o alejadas de su capital, con el consiguiente encarecimiento de la cadena de suministros, cuestión que esta herramienta podría atenuar.

I

BREVE HISTORIA DE LA ZONA FRANCA

La Zona Franca es un régimen tributario y aduanero especial, que dota de un supuesto de extraterritorialidad —sólo para efectos aduaneros— a un recinto delimitado próximo a un puerto o aeropuerto, donde las mercancías extranjeras pueden ingresar libres de impuestos, para ser objeto de operaciones, actos y contratos dentro de dicho perímetro, o trasladadas al territorio colindante —conformado por una ciudad o una región— para su uso o consumo. La extraterritorialidad aduanera es una ficción que considera que mientras las mercancías permanezcan en la Zona Franca, son tratadas como si estuvieran en el extranjero y por ello no son afectadas con los gravámenes propios de las importaciones.

Dicho sistema fue establecido mediante D.L. N°1.055, de 1975, considerando la conveniencia de agilizar el comercio exterior chileno en materia de importaciones, propendiendo, especialmente, al abaratamiento de sus costos y a la oportunidad en el suministro de los insumos necesarios para la actividad productiva nacional, generar mayor empleo de mano de obra y estimular actividades productivas complementarias, así como, instalando infraestructura beneficiosa para la economía del país, teniendo en cuenta que el acercamiento del producto extranjero al suministro nacional, vislumbra la posibilidad de una más efectiva y real competencia entre aquéllos y los fabricados en el país, así como estimula una mayor transferencia tecnológica a través de la demostración permanente de aquélla, donde participarán fundamentalmente los recursos financieros, en moneda nacional y extranjera del sector privado.

Estos fueron entonces los objetivos trazados para justificar la instalación de un sistema especial aduanero, autorizando la instalación de Zonas Francas en Iquique y Punta Arenas, como también, de Depósitos Francos en Arica, Antofagasta, Coquimbo, Santiago, Valparaíso, Talcahuano, Valdivia, Puerto Montt, Castro y Coyhaique, definiendo a ambos tipos de recintos como perímetros próximos a puertos o aeropuertos, amparados por presunción de extraterritorialidad aduanera para operaciones con mercancías extranjeras, diferenciados entre sí, porque sólo en la Zona Franca se permite la transformación industrial, precisando que los Depósitos Francos entrarían en funcionamiento a partir del 31.12.1978.

Los anotados recintos (Zonas y Depósitos Francos), serían entregados a las personas jurídicas para su administración y explotación, por el Ministerio de Hacienda, según las bases definidas por dicha Cartera y el de Economía, Fomento y Reconstrucción, siendo desde su origen una concesión de servicio público. Las sociedades administradoras

tenían el rol del desarrollo de las Zonas y Depósitos Francos, promoviendo la instalación de las empresas usuarias de dicho estatuto preferente.

El régimen de franquicias consistía en la liberación total de IVA, Arancel, Tasa de Despacho, Impuesto a la Renta a las operaciones realizadas dentro de los recintos, así como, de la dispensa de la emisión de informes de importación, depósito previo, otorgamiento de divisas, cobertura de cambio y/o cualesquiera otro requerimiento bancario o técnico para las importaciones de mercaderías.

En reemplazo de tales obligaciones, el sistema establecía el pago de un impuesto único del 3% *ad valorem* de las mercancías extranjeras introducidas a las Zonas y Depósitos Francos.

Posteriormente, se introdujeron nuevas cláusulas a este régimen aduanero especial, a través del D.L. N°1.233, de 1975, que, en lo medular, otorgó por el plazo de un año, la facultad al Presidente de la República para extender las Zonas Francas de Iquique y Punta Arenas —en la práctica, creando las zonas de extensión de aquellas— sólo respecto de la exención de IVA, de las mercancías que pueden ser trasladadas a estas nuevas áreas.

También estableció la potestad de delegar la concesión y administración de las zonas francas a las autoridades regionales, por parte del Presidente de la República, creando la Junta de Administración y Vigilancia, a cargo de la explotación de la Zona Franca de Iquique, encabezada por el Intendente Regional de dicho territorio, en los hechos, un Servicio Público.

Seguidamente, el D.L. N°1.611, de 1976, creó la Zona Franca de Arica, restringida sólo para desarrollar actividades propias de la industria electrónica, metalmecánica y química, cuyos alcances fueron precisados por el DL N°1.698, de 1977.

En vista de la dispersión de Decretos Leyes que normaban el funcionamiento de las Zonas y Depósitos Francos, se refundieron todos ellos en un texto coordinado, que corresponde al D.F.L. N°341, de 1977, del Ministerio de Hacienda, que luego ha sido actualizado en el D.F.L. N°2, de 2001, de la misma Cartera, a lo que se suma el Manual de Zona Franca, continente de las instrucciones dictadas por el Servicio Nacional de Aduanas para realizar las operaciones, gestiones y trámites referidos a las mercancías que ingresan con arreglo al régimen especial, recientemente actualizado por la Resolución N°2.806, de 15.09.2020, del anotado servicio.

Así, la legislación especial de Zona Franca, compartiendo el mismo cuerpo jurídico para Punta Arenas y para Iquique, ha diseñado una diferente forma de entregar la concesión y administración de sus recintos, además de la supervigilancia y normas de control, pues en Punta Arenas el representante del Estado de Chile, en esta materia, es el Intendente Regional, mientras en Iquique, lo es el Ministerio de Hacienda.

En efecto, según prescribe el art. 11 del D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, la administración y explotación de las Zonas Francas será entregada por el Estado de Chile, a través del Ministerio de Hacienda, a las personas jurídicas que cumplan con las bases que determine dicho Ministerio y el de Economía, Fomento y Reconstrucción (hoy de Economía, Fomento y Turismo), mediante contratos cuyas condiciones serán libremente pactadas con el interesado de conformidad a las leyes nacionales, complementando, el art. 14 que, el Presidente de la República, podrá

delegar en las autoridades regionales respectivas, las facultades de esas Carteras, con relación a la concesión, administración y supervigilancia de las Zonas Francas y la fijación de los procedimientos internos de control y fiscalización para cautelar el fiel cumplimiento de las reglas aplicables a dichos recintos.

En ejercicio de dicha atribución, el Presidente de la República, al tenor del art. 3° del Decreto N°275, de 1976, del Ministerio de Hacienda, delegó en el Intendente de Magallanes y de la Antártica Chilena, en lo que respecta a la Zona Franca de Punta Arenas, la concesión, administración y supervigilancia de ésta.

Al respecto, Punta Arenas, ha preferido optar por la colaboración privada, actuando como Administradoras del recinto franco, las personas jurídicas de derecho privado Parenazón Ltda., entre los años 1977 a 2007, y Sociedad de Rentas Inmobiliarias Ltda., a partir del 2007, con contrato de concesión vigente hasta el año 2030.

En cambio, en Iquique se creó un Servicio Público denominado Junta de Administración y Vigilancia, disuelto al retorno de la democracia, creándose —según autoriza la ley N°18.846— una sociedad del Estado²⁴², ZOFRI S.A., como continuadora de aquel, donde actualmente también participan privados y cuyo contrato de concesión está vigente desde el año 1990 hasta el 2030, según Decreto N°672, de 1990, del Ministerio de Hacienda.

A su vez, los Depósitos Francos fueron derogados por la ley N°18.164, publicada el 17.09.1982, cuyo art. 6° suprime toda mención a dichos recintos citada en el D.F.L. N°341, de 1977, del Ministerio de Hacienda, razón por la cual el D.F.L. N°2, de 2001, de la misma Cartera, no hace indicación alguna respecto de aquellos.

Finalmente, el art. séptimo de la ley N°20.655, publicada el 01.02.2013, aprobó la ley que autoriza la instalación de recintos francos en regiones geográficamente aisladas del país, condicionada a la emisión de un decreto del Ministerio de Hacienda, expedido previo informe del de Obras Públicas, trámite cumplido por la Región de Aysén, del General Carlos Ibáñez del Campo, como consagra el Decreto de Hacienda N°1.296, de 2013, habilitando la instalación de una zona franca, fijándose sus límites periféricos mediante Decreto N°79, de 26.01.2017, de la misma Cartera.

El art. 2° de la ley contenida en el Art. séptimo de la ley N°20.655, establece que la administración y explotación de la Zona Franca será entregada por el Estado de Chile, a través del Intendente de la respectiva Región y previa autorización del Ministro de Hacienda, a las personas jurídicas que cumplan con las bases que para tales efectos determinen dichas autoridades, mediante contratos cuyas condiciones serán libremente pactadas con los interesados de conformidad con la legislación nacional. La aprobación de estos contratos deberá efectuarse mediante decreto del Ministerio de Hacienda, el que fijará la fecha de entrada en funcionamiento de cada Zona Franca.

²⁴² El Estado de Chile tiene dos vías para participar en actividad económica, siempre que una ley de quorum calificado lo autorice: mediante una Empresa del Estado o con una Sociedad del Estado. La primera, creada por ley, con participación fiscal directa del 100% como es el caso de ENAP; la segunda, nacida bajo las reglas del derecho privado para formar sociedades, siendo los socios fundadores el Fisco y CORFO (ente estatal facultado para tales fines), donde pueden sumarse privados en etapas posteriores, como es el caso de ZOFRI S.A.

Las anotadas zonas francas autorizadas a operar en regiones geográficamente aisladas, en todo lo que no esté expresamente regulado en la ley contenida en el art. 7° de la ley N°20.655, se someterán a las mismas disposiciones que rigen para los recintos de Iquique y Punta Arenas.

En efecto, se aprecia la entrega de la concesión de servicio público por parte del Estado de Chile a un ente que actúa como Administradora del recinto franco, perímetro perfectamente deslindado donde se instalan las empresas usuarias del sistema, beneficiándose, indirectamente, el público en general. El recinto franco tiene un área de influencia colindante, denominada zona de extensión²⁴³, donde aplicarán ciertos beneficios, consistentes en la liberación del IVA y del Arancel Aduanero. Luego, el resto del territorio nacional se rige por las normas tributarias y aduaneras de la legislación común. Por último, el extranjero, constituye todo el territorio exterior donde nuestro país no tiene soberanía y desde donde se ingresan mercancías a las Zonas Francas.

II ESTRUCTURA DEL TEXTO DE LA LEY

Luego del análisis expresado en el apartado anterior, podemos afirmar que la legislación de Zona Franca se encuentra contenida en el D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, organizada en 8 Títulos con un total de 35 arts. permanentes y dos cláusulas transitorias; además, la regulación administrativa que ha realizado el Servicio Nacional de Aduanas, por medio del Manual de Zona Franca, actualizado en la Resolución N°2.806, de 15.09.2020.

El título I, del anotado D.F.L. N°2, de 2001, referente a las disposiciones generales, que se abordan desde el art. 1° al 6°, autorizan la instalación de Zonas Francas en Iquique y Punta Arenas, en sitios que determine el Ministerio de Hacienda mediante Decretos, declarados de utilidad pública, facultando su expropiación, definiendo a tales recintos como la porción unitaria de territorio perfectamente deslindada y próxima a un puerto o aeropuerto amparada por presunción de extraterritorialidad aduanera, donde sólo podrán depositarse mercancías extranjeras y practicarse respecto de ellas, determinadas operaciones, actos y contratos, pudiendo ser transformadas, terminadas o comercializadas, sin restricción alguna.

En su título II, que comprende los arts. 7°, 8°, 9°, 9° bis, 10° y 10° bis, se trata el ingreso y salida de mercancías de Zona Franca, como también, los actos, contratos y operaciones²⁴⁴ que pueden versar sobre ellas, tales como: depositadas por cuenta propia o ajena, exhibidas, desempacadas, empacadas, envasadas, etiquetadas, divididas, reembaladas y comercializadas, así como, sometidas a otros procesos, incluyendo

²⁴³ La zona de extensión se define como la ciudad o región situada fuera del recinto franco, establecida legal o reglamentariamente, al que podrán ingresar mercancías bajo el régimen de Zona Franca para su uso, consumo o comercialización.

²⁴⁴ Enunciadas sólo a título ejemplar.

armaduría, ensamblado, montaje, terminado, integración, manufacturación o transformación industrial.

La explotación, administración y supervigilancia de las Zonas Francas, está tratada en el título III, desde los arts. 11 al 17, señalando la entrega en concesión mediante contratos, por el Ministerio de Hacienda, detallando los deberes de la Sociedad Administradora, facultando a ésta la celebración de convenios con Usuarios del recinto, cuya totalidad no podrá quedar en manos de una sola persona, recalando que la relación entre empleadores y trabajadores se regirán por las normas del Código del Trabajo aplicables en el territorio nacional, finalizando con el establecimiento de una Junta Arbitral²⁴⁵ compuesta por el Intendente Regional, el Administrador de la Aduana, un representante de la Concesionaria y otro de los Usuarios, para solucionar las controversias entre éstos últimos.

Seguidamente, el título IV indica las normas especiales para las manufactureras del sector de Alto Hospicio, en el art. 18 (el 19 y 20 se encuentran derogados); el título V regula las zonas francas de extensión, en los arts. 21, 21 bis y 22; el título VI establece el sistema de franquicias, entre los arts. 23 al 26; el título VII fija las normas especiales para Arica, entre los arts. 27 al 29, (el 30 y 31 están derogados); el título VIII, compuestos por los arts. 32 al 35, contiene disposiciones varias; y, las transitorias, se componen de sólo dos arts.: el primero, ordenando la entrada en funcionamiento de la extensión de la Zona Franca de Punta Arenas a contar del 01.09.1977, mientras el segundo, prorrogando indefinidamente las exenciones de impuesto para el menaje de casa y bienes usados, de los residentes del antiguo departamento de Arica que deban trasladarse al resto del país, que contenía el art. 35 de la ley N°13.039, publicada el 15.10.1958, y que el D.L. N°889, de 1975, derogaba a partir del 31.12.1977.

Los títulos del texto que nos interesará analizar tienen que ver con el ingreso y salida de mercancías, incluyendo las nacionales o nacionalizadas, el régimen de franquicias, la zona de extensión y la concesión misma, para luego entender en qué consisten los recintos remotos.

III RÉGIMEN DE ZONA FRANCA

Las sociedades administradoras y los usuarios que se instalen dentro de las Zonas Francas, de acuerdo al art. 23, del D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, estarán exentas de los impuestos a las ventas y servicios del DL N°825, de 1974, por las operaciones que realicen dentro de dichos recintos y zonas.

Al respecto, se debe hacer presente que esta franquicia está limitada, únicamente, a los gravámenes mencionados, sin alcanzar a otros impuestos que afecten de manera específica a otros bienes, insertos en otros textos legales, como tabacos,

²⁴⁵ Claramente la instauración de una Junta Arbitral, conformada por el Poder Ejecutivo y particulares, que resuelva disputas entre privados sin ulterior recurso, es contrario a la CPR.

combustible, etc. Igualmente, la exención se refiere a las actividades realizadas por los entes mencionados, dentro de los deslindes del recinto franco y no en cualquier área del territorio nacional.

En igual sentido, la dispensa se refiere a las operaciones realizadas por la concesionaria y los usuarios en la Zona Franca, que es el espacio geográfico dotado de presunción de extraterritorialidad aduanera, donde se permite el ingreso y salida de mercancía extranjera, al tenor del art. 2°, las que pueden ser objeto de los actos, contratos y operaciones enumeradas a título ejemplar en el art. 8° (depositadas, empaçadas, divididas, transformadas, terminadas, comercializadas), transacciones que están acotadas a mercancías extranjeras, como también a las nacionales²⁴⁶ o nacionalizadas²⁴⁷ ingresadas con arreglo al régimen especial, según las disposiciones del art. 10 bis, pero la Zona Franca, en ningún sentido ha sido diseñada para la prestación de servicios con arreglo a sus exenciones. Solamente, la sociedad administradora, en cumplimiento de las obligaciones señaladas en los arts. 11 y 12, puede invocar la exención en los servicios que preste, el primero, referido a los compromisos adquiridos en el contrato de concesión, el segundo relacionado con sus deberes como concesionaria.

Mientras las mercancías permanezcan en las Zonas Francas, se considerarán como si estuvieran en el extranjero y, en consecuencia, no estarán afectas al pago de los derechos, impuestos, tasa y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas²⁴⁸, tal como prescribe al art. 24 del D.F.L. N°2, de 2001.

Los procedimientos, documentos y controles fijados para el ingreso y salida de mercancías a las zonas francas, se encuentran contenidos en el Manual de Zona Franca, actualizado por Resolución N°2.806, de 15.09.2020, del Servicio Nacional de Aduanas.

Por último, las sociedades administradoras y las usuarias de las Zonas Francas están exentas del impuesto a la renta de Primera Categoría por las utilidades devengadas en sus ejercicios financieros, pero estarán obligadas a llevar contabilidad con arreglo a la legislación chilena con el objeto de acreditar la participación de utilidades respecto a las cuales sus propietarios tributarán anualmente con el IGC o IA, según corresponda, al tenor del art. 23 del D.F.L. N 2, de 2001, del Ministerio de Hacienda.

²⁴⁶ Las mercancías nacionales son aquellas producidas o manufacturadas en país con materias primas nacionales o nacionalizadas. (Art. 2 N°2, D.F.L. N°30, de 2004, del Ministerio de Hacienda, aprueba texto refundido, coordinado y sistematizado del D.F.L. N°213, de 1953, Ord. de Aduanas).

²⁴⁷ Las mercancías nacionalizadas son aquellas de origen extranjero cuya importación se ha consumado legalmente, esto es cuando terminada la tramitación fiscal, queda a la libre disposición de los interesados. (Art. 2 N°2, D.F.L. N°30, de 2004, del Ministerio de Hacienda, aprueba texto refundido, coordinado y sistematizado del D.F.L. N 213, de 1953, Ord. de Aduanas).

²⁴⁸ Aunque el legislador es quien ha utilizado esta frase (Art. 24 D.F.L. 2, de 2001, del Ministerio de Hacienda), se hace la aclaración que no es el SNA el ente que percibe los impuestos que indica, sino que fiscaliza, verifica las declaraciones, o bien, determina los cobros, en base a su potestad fiscalizadora (Art. 1°, D.F.L. N°30, de 2004, del Ministerio de Hacienda, aprueba texto refundido, coordinado y sistematizado del D.F.L. N°213, de 1953, Ord. de Aduanas). Quien percibe es la TGR.

Por el contrario, a diferencia de lo que ocurría con las leyes N^{os} 18.392 y 19.149 —estatutos preferentes tributarios y aduaneros para áreas específicas de la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena— donde las empresas quedan exentas del impuesto a la renta de Primera Categoría y los propietarios mantienen el derecho a usar el mismo, como crédito tributario en contra de sus impuestos finales, el régimen de Zona Franca sólo había previsto exención para las empresas, sin extender beneficios a sus propietarios.

En este sentido, las reformas tributarias aprobadas durante el gobierno de la ex Presidenta Bachelet —leyes N^{os} 20.780 y 20.899— permitieron, que, no obstante, la exención del IDPC de las empresas, sus propietarios tienen derecho a usar en la determinación de su IGC o IA por las rentas que se les atribuyan²⁴⁹ en conformidad a los arts. 14; 14 ter; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la LIR, el 50% del crédito establecido en el N^o3 del art. 56 o del 63 de la misma ley, considerándose para ese sólo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el IDPC. Así, si se verifican los requisitos, los dueños de la sociedad administradora y de empresas usuarias de zona franca, gozan de un crédito tributario equivalente a la mitad del IDPC del que quedó liberada la empresa, que no dará derecho a devolución, por cuanto la ficción del crédito tributario es, únicamente, para efectos de determinar los impuestos finales de los propietarios.

Al respecto, se hace presente que, de la lectura del inc. segundo del art. 23 del D.F.L. N^o2, de 2001, anterior a la vigencia de la ley N^o21.210, del presente año, sobre modernización tributaria, dicho beneficio, aplicó, solamente para el sistema de atribución de renta señalado en el Art. 14 letra A) de la LIR²⁵⁰.

Continuando con el análisis, es necesario señalar que, el Servicio, impartió instrucciones respecto de los beneficios relacionados con la LIR, en la Circular N^o89 de 1976, refiriéndose a la tributación que afecta a las empresas instaladas en zona franca y a sus respectivos propietarios, socios o accionistas; Circular N^o95 de 1978, respecto de la exención de IDPC que favorece a las empresas instaladas en zona franca y la forma de hacer efectiva la exención, disponiendo la obligación de llevar contabilidad separada en el caso de actividades dentro y fuera de las zonas francas; y, Circulares N^{os} 55, de 2014 y 69, de 2015, respecto de las modificaciones introducidas por la reforma tributaria, que permite descontar en contra de los impuestos finales de los propietarios, un 50% del gravamen de primera categoría, del cual quedan liberadas las empresas instaladas en zona franca.

²⁴⁹ La Ley N^o21.210, CHILE. Sobre Modernización Tributaria, publicada el 24.02.2020, eliminó el régimen atribuido.

²⁵⁰ La Ley N^o21.210, CHILE. Sobre modernización tributaria, publicada el 24.02.2020, en su art. décimo tercero, letra a), modificó la parte final del inciso segundo del art. 23, del D.F.L. N^o2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, entregando el beneficio del 50% del crédito tributario a las empresas que se acojan al régimen opcional de transparencia tributaria para Pymes, que establece el nuevo texto de la LIR, en el N^o8, de la letra D, del art. 14, que sería una suerte de reemplazo del beneficio, ante la desaparición del sistema atribuido.

En este contexto, especial mención requiere la Circular N°44 de 2001, que ha interpretado que la actividad de la construcción está amparada por la exención de IVA establecida en el art. 23 de la legislación de Zona Franca, siempre que se desarrolle por empresas constructoras usuarias dentro del recinto, mediante contratos de construcción a suma alzada. También, nos indica que, “los intereses producto de depósitos a plazo” estarán exentos del IDPC, siempre que puedan ser calificados como rentas accesorias a las utilidades generadas en el desarrollo de actividades realizadas por los usuarios de la Zona Franca, lo que implica que los dineros depositados deben tener su origen en ingresos provenientes de operaciones propias del régimen especial, y siempre que éstos no hayan perdido su naturaleza u origen como consecuencia de operaciones posteriores que no formen parte de aquellas desarrolladas íntegramente en dicha área, como podría ocurrir a vía de ejemplo cuando con dichos ingresos se efectúe una inversión y sea ésta última la fuente inmediata de los dineros depositados.

A su turno, en Oficio Ordinario N°920, de 15.03.1991, el Servicio de Impuestos Internos ha entendido que “el suministro de energía eléctrica a la zona franca”, por tratarse de una prestación de servicios, paga IVA, y que la venta de petróleo u otros combustibles hecha a las Zonas Francas se encuentra exenta de IVA, por referirse a mercancías. Complementan este parecer, los Oficios Ordinarios N°s 542, de 22.02.1995 y 609, de 20.02.2003, referidos al suministro de energía eléctrica, que consideran que tal acción se trata de la prestación de un servicio y no de la venta de una mercancía, pues aun cuando el suministro de energía eléctrica involucre la transferencia de dominio de un bien corporal mueble —la electricidad propiamente tal— resulta evidente que ese bien no es transferido como simple mercancía, sino que es proveído al consumidor mediante un servicio que se le presta haciendo uso de una infraestructura completa de instalaciones, especialmente adecuada para tal objeto.

En síntesis, existe exención de aranceles, IVA e impuesto a la renta de Primera Categoría, respecto de las operaciones propias del régimen de Zona Franca desarrolladas por los usuarios y la sociedad administradora al interior del recinto, de acuerdo a los arts. 23 y 24 del D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, como se ha analizado.

IV ZONA DE EXTENSIÓN

Revisando la historia del sistema de Zona Franca, podemos ver que las prerrogativas estaban dirigidas exclusivamente a dos tipos de recintos: las Zonas Francas y los Depósitos Francos; diferenciados entre sí, porque únicamente el primero permitía la transformación industrial. En este primitivo estatuto, no estuvo considerada la extensión de beneficios a las áreas colindantes, funcionando más bien como una especie de “*duty free shop o almacén de venta libre*” de envergadura mayor.

En efecto, luego de la publicación del D.L. N°1.055, de 1975 que creaba las zonas y depósitos francos, se promulga el D.L. N°1.233, de 1975, con una diferencia de 5 meses, agregándole nuevos arts., creando las extensiones de las zonas francas, lo que demuestra que, en la concepción original del régimen, dichas áreas geográficas nunca estuvieron previstas.

Ahora bien, el concepto “Zona Franca” está claramente descrito en el literal a) del art. 2º, del D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, señalando que “*es el área o porción unitaria de territorio perfectamente deslindada y próxima a un puerto o aeropuerto amparada por presunción de extraterritorialidad aduanera*”, formando parte, por cierto, del área geográfica nacional o del territorio del país, constituyendo su universo, pero cuya individualidad goza de la presunción de extraterritorialidad para los efectos aduaneros y tributarios pertinentes.

Así también, la noción de “Zona de Extensión de la Zona Franca” o “Zona Franca de Extensión” o “Zona de Extensión” propiamente tal, está expresada en el art. 21, del D.F.L. N° 2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, desde donde se colige que, es aquella área geográfica indicada por el Presidente de la República, donde se prolongan ciertos beneficios de la Zona Franca, que en lo sustantivo, se refiere a la exención de IVA y aranceles por las mercancías que se trasladen o vendan desde el recinto franco a la zona de extensión. Esta porción geográfica nacional, también forma parte del universo del territorio del país, pero su individualidad, se favorece de las prerrogativas concedidas en el anotado art. 21.

La zona de extensión, de la Zona Franca de Punta Arenas, fue fijada para toda la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, por el Presidente de la República, en D.S. N°275, de 1976, del Ministerio de Hacienda, conforme a lo dispuesto en su art. 2º; ampliándose, su circunscripción, en forma posterior, mediante el art. 2º de la ley N°19.946, publicada el 11.05.2004, para la Región de Aysén, del General Carlos Ibáñez del Campo y para la provincia de Palena.

Por otro lado, el art. 11 de la ley N°18.211, publicada el 23.03.1983, afectó con un gravamen del 10% *ad valorem*, a la introducción de mercancías extranjeras a las Zonas y Depósitos Francos, que ingresará a rentas generales de la nación y que servirá de abono a los impuestos y aranceles que corresponda pagar por la importación de las respectivas mercancías al resto del país o se devolverá en el caso de reexportación de ellas, creando al efecto el impuesto de Zona Franca.

Dicha norma, ha sufrido varias modificaciones, como la prescrita en el art. 1º de la ley N°18.219, publicada el 07.05.1983 —a pocos días de su vigencia— cambiando la base del impuesto por el 10% sobre el valor CIF, obligando su retención a los usuarios de zonas francas, quienes lo enterarán en arcas fiscales en los mismos plazos de declaración y pago del IVA.

Luego, el art. 8º de la ley N°18.349, publicada el 30.10.1984, liberó del tributo a las mercancías fabricadas, elaboradas o armadas en Zonas Francas.

También, la ley N°19.420, publicada el 23.10.1995, permitió la recuperación como crédito fiscal de IVA, al impuesto de Zona Franca en su art. 24, y en el 33 ordenó la reducción de la tasa, en el mismo porcentaje de variación que experimente el arancel aduanero medio del país, calculado en la forma que establezca el Ministerio de Hacienda mediante decreto.

Al efecto, el Decreto N°354, de 1996, del Ministerio de Hacienda, estableció el método de cómputo, fijándose la tasa en cada anualidad mediante Resolución de la señalada Cartera.

Resolución	Fecha	Tasa Impuesto	Periodo de Vigencia Desde	Hasta	Resolución	Fecha	Tasa Impuesto	Periodo de Vigencia Desde	Hasta
532	13.02.2019	0,46%	01.04.2019	31.03.2020	1860	21.02.2008	0,90%	01.04.2008	31.03.2009
498	01.03.2018	0,48%	01.04.2018	31.03.2019	946	23.02.2007	1,10%	01.04.2007	31.03.2008
442	06.02.2017	0,50%	01.04.2017	31.03.2018	615	14.02.2006	1,10%	01.04.2006	31.03.2007
731	19.02.2016	0,52%	01.04.2016	31.03.2017	762	24.02.2005	1,20%	04.04.2005	31.03.2006
575	02.03.2015	0,53%	01.04.2015	31.03.2016	720	24.02.2004	1,70%	04.04.2004	03.04.2005
390	03.02.2014	0,55%	01.04.2014	31.03.2015	429	12.02.2003	2,80%	04.04.2003	03.04.2004
1091	01.03.2013	0,57%	01.04.2013	31.03.2014	411	07.02.2002	3,30%	04.04.2002	03.04.2003
721	10.02.2012	0,58%	01.04.2012	31.03.2013	589	26.02.2001	3,80%	04.04.2001	03.04.2002
738	01.03.2011	0,60%	01.04.2011	31.03.2012	672	15.02.2000	4,40%	04.04.2000	03.04.2001
712	22.02.2010	0,60%	01.04.2010	31.03.2011	1254	15.03.1999	5,00%	04.04.1999	03.04.2000
1172	24.02.2009	0,80%	01.04.2009	31.03.2010	1628	28.03.1998	5,20%	04.04.1998	03.04.1999

Tabla N° 1: Resoluciones que fijan la tasa del impuesto del art. 11 ley N° 18.211
(Fuente: Servicio Nacional de Aduanas).

La ficción que realiza el D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, es de extender beneficios a un área de influencia, sólo para facilitar el comercio desde el recinto franco hacia dicha área, al otorgar la dispensa de IVA y aranceles por las mercancías que se trasladen o vendan, pero en ningún sentido, entregando franquicias a esa extensión para realizar operaciones liberadas de tributos, aplicándose a todas las ventas efectuadas en la zona de extensión, las reglas generales de los D.L. N°s 824 y 825, de 1974, donde ya no aplica el supuesto de extraterritorialidad aduanera. De este modo, se permite la adquisición de mercancías en la Zona Franca para ser usadas o consumidas en la zona de extensión, en conformidad a las disposiciones generales que rigen a las importaciones o mediante compra directa en moneda corriente nacional, libres de todos los gravámenes aduaneros y del IVA, al tenor de lo señalado en los inc. segundo y tercero del art. 21, del D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda.

Esas mercancías podrán ser transferidas o enajenadas a cualquier título dentro de la Zona Franca de Extensión, quedando sujetos estos actos a las normas del D.L. N°825, de 1974, según dispone el inc. quinto del art. 21, del D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda.

Lo anterior se encuentra ratificado por el SII, en el Oficio Ordinario N°1.202, de 11.06.2018, que señala que no procede aplicar la liberación de IVA para la zona de extensión, a la venta de vehículos que un contribuyente traslada con una Solicitud Registro Factura (SRF) a su nombre, desde Zona Franca de Punta Arenas, con la finalidad de comercializar dichos vehículos sin IVA en la Región de Aysén. Lo anterior, por cuanto dicho beneficio procede sólo respecto de la adquisición de la mercancía en zona franca para su uso en zona franca de extensión, lo que no ocurre en la especie, ya que la destinación aduanera implica necesariamente una venta; por lo tanto, si el contribuyente transfiere los vehículos en zona de extensión dicha venta se encuentra gravada en virtud del inc. cuarto del art. 21, del D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda.

Otro detalle a tener en cuenta es que la legislación de Zona Franca, en su art. 23, deja exenta a las sociedades administradoras y los usuarios, de los impuestos a las ventas y servicios del D.L. N°825, de 1974, por las operaciones que realicen dentro del recinto franco; en cambio, el art. 21 —referido a la zona de extensión— solamente

preceptúa la exención de IVA y no de todo el catálogo de impuestos del D.L. N°825, de 1974.

A igual conclusión ha llegado el Director del Servicio, quien en Oficio Ordinario N°320, de 19.02.2014, se refiere a la exención del impuesto a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares, contenido en el art. 42, del D.L. N°825, de 1974, para las ventas entre usuarios de la Zona Franca, dentro del recinto, y de su afectación en el traslado o venta efectuadas desde dicho perímetro hacia la zona de extensión.

V

RECINTOS REMOTOS

Los recintos remotos son demarcaciones que están fuera del perímetro de la Zona Franca, pero dentro de su zona de extensión, que son autorizados para operar con todas las exenciones del régimen especial, constituyéndose como verdaderos apéndices del recinto franco, concebidos para facilitar la utilización del sistema de franquicias, cuando una determinada industria no pueda instalarse en la Zona Franca, producto de sus dimensiones o características especiales.

El art. 5° del D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, según su inc. primero, permite el establecimiento de espacios fuera del recinto franco y dentro de la región respectiva, que se considerarán parte integrante de aquel, gozando, por tanto, de todos los beneficios del régimen preferente a que se refiere dicha normativa. Acota la instalación de los perímetros señalados, a dos razones a tener en consideración: i) la naturaleza de las mercancías, y, ii) la actividad industrial que se realice; expresando el procedimiento para concretar la puesta en marcha de estos sitios, aclarando que es el Ministerio de Hacienda quien concede la autorización mediante D.S., antecedido de un informe emitido por el Intendente Regional.

A continuación, el segundo inc., del anotado art. 5°, preceptúa que para la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, los antedichos decretos señalarán las autoridades que supervigilarán los recintos remotos y las normas de control y fiscalización a que deberán someterse, entendiéndose que su administración y explotación se ejercerá directamente por los usuarios, permitiendo el ingreso directo de mercancías a sus instalaciones, una vez cumplidos los trámites aduaneros correspondientes.

A su turno, mediante Decreto de Hacienda N°769, de 1979, se facultó al Ministro de esa Secretaría, para otorgar autorización para la instalación de espacios fuera de las zonas francas y dentro de la región respectiva, reglando en la práctica lo prescrito en el anotado art. 5° del D.F.L. N°2, de 2001, del mismo Origen —a la sazón, en el D.F.L. N°341, de 1977, de igual Cartera— especificando los motivos para conceder tales permisos en razón de la actividad industrial que se realiza.

Así, el Ministerio de Hacienda ha reglamentado las situaciones en las cuales es posible conceder autorización para la instalación de recintos remotos —previo Informe del Intendente Regional— cuando la actividad industrial lo requiera, precisando que ello procede: a) si su instalación o explotación importe un alto índice de riesgo o peligro, tanto para las actividades o bienes de los vecinos a ellas, como para la población en general, tales como la fabricación o almacenamiento de explosivos,

combustibles, tóxicos, corrosivos contaminantes y otros similares; y, b) a causa de las características propias de sus instalaciones, de sus procesos de producción o de la naturaleza misma de sus productos, que requieran condiciones de localización y de espacio superiores a los de la Zona Franca.

En función de lo reglamentado en el Decreto de Hacienda N°769, de 1979, y en lo preceptuado en el art. 5° del D.F.L. N°2, de 2001, de igual Cartera, las autorizaciones conferidas para el funcionamiento de recintos remotos, atendida la actividad industrial que se realiza, corresponden a los Decretos del Ministerio de Hacienda: N°214, de 1985, para industrias de astilleros navales, dentro de la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, a una distancia del perímetro de la Zona Franca que asegure condiciones de localización y espacio; N°54, de 1990, para industrias destinadas a la refinación y envasado de aceites vegetales comestibles, dentro de las Regiones de Tarapacá y de Arica y Parinacota, ubicados a una distancia del recinto franco que asegure la cesación de inconvenientes ambientales, pero suficientemente próxima a un puerto o aeropuerto; y, N°258, de 1995, para industrias de fabricación de hormigón premezclado y cemento, dentro de las Regiones de Tarapacá y de Arica y Parinacota, ubicados a una distancia del recinto franco que asegure la cesación de inconvenientes ambientales, pero suficientemente próxima a un puerto o aeropuerto.

En tanto, las autorizaciones de recintos remotos en razón de la naturaleza de las mercancías están vertidas en los Decretos del Ministerio de Hacienda: N°211, de 1989, para el almacenamiento de mercancías peligrosas, dentro de las Regiones de Tarapacá y de Arica y Parinacota, suficientemente próxima a un puerto o aeropuerto; y, N°686, de 1994, para el almacenamiento y suministro de combustible de aviación, dentro de las Regiones de Tarapacá y de Arica y Parinacota, en aeropuertos.

Finalmente, un caso especial, lo constituye el Decreto N°323, de 2008, para vehículos nuevos y usados, en Alto Hospicio, Región de Tarapacá, en el recinto individualizado en dicho acto administrativo.

De las normativas citadas precedentemente, se puede constatar que el Ministerio de Hacienda, previo informe del Intendente Regional respectivo, ha permitido, en 5 ocasiones, la instalación de recintos remotos para la Zona Franca de Iquique, mientras para la de Punta Arenas, lo ha autorizado en una única oportunidad, con la salvedad que para éste último caso —al tenor del segundo inc. del art. 5° del anotado D.F.L. N°2, de 2001— el decreto debe señalar las autoridades que supervigilarán dichos espacios y las normas de control y fiscalización a que deberán someterse, entendiéndose que su administración y explotación se ejercerá directamente por los usuarios, permitiendo el ingreso directo de mercancías a sus instalaciones, una vez cumplidos los trámites aduaneros correspondientes.

Las seis autorizaciones citadas, fueron precedidas del Informe del Intendente Regional, como lo demuestran cada uno de los referidos decretos en sus considerando, siendo la Máxima Autoridad Regional, quien debe iniciar la tramitación del procedimiento, motivo por el cual si un particular está interesado en obtener autorización para un recinto remoto, deberá peticionarlo ante dicha autoridad territorial invocando las prerrogativas del art. 30 de la ley N°19.880, sobre bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado.

Es importante precisar, que las instalaciones donde han de operar los recintos remotos a que alude el art. 5° del mentado D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, deben reunir las demás condiciones que el mismo cuerpo normativo define como Zona Franca, al referirse a ésta como el área o porción unitaria de territorio perfectamente deslindada y próxima a un puerto o aeropuerto amparada por presunción de extraterritorialidad aduanera —según el literal a) de su 2° art.— requisito especificado en las autorizaciones concedidas para operar recintos remotos.

Igualmente, para la autorización de recintos remotos, debe tenerse en cuenta la proscripción que recae sobre las empresas mineras o de pesca reductiva a que se refiere el inc. final del art. 6° del anotado D.F.L. N°2, de 2001, que en ningún caso pueden funcionar dentro de las Zonas Francas con arreglo a sus prerrogativas.

Importante es destacar, que el art. 8° del D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, señala los actos que son permitidos para las mercancías importadas dentro de las Zonas Francas, operaciones que son también las que pueden realizarse en los recintos remotos.

En cuanto al informe que precede al acto administrativo que permita la existencia del recinto remoto, para el caso de la Zona Franca de Punta Arenas, la ley ha especificado —en el segundo inc. del tantas veces nombrado art. 5° del D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda— que ha de identificarse las autoridades que supervigilarán dichos espacios y las normas de control y fiscalización a que deberán someterse, entendiéndose que su administración y explotación se ejercerá directamente por los usuarios, permitiendo el ingreso directo de mercancías a sus instalaciones, una vez cumplidos los trámites aduaneros correspondientes.

Así lo ha materializado el Decreto N°214, de 1985 —la única autorización que recae sobre la Zona Franca de Punta Arenas— que precisó el destino del recinto remoto; su ubicación; la supervigilancia del Intendente Regional y del SEREMI de Hacienda; la administración y explotación por el propio usuario; y, las normas de control y fiscalización, consistentes en la escrituración del reglamento interno operacional, así como, la presentación de un plan anual de trabajo.

A las características de la Zona Franca de Punta Arenas, cuya concesión ha sido delegada al Intendente Regional, se suman también la supervigilancia de los recintos remotos en el territorio de su jurisdicción.

Para la tramitación de recintos remotos, se cuenta con las orientaciones vertidas en los Oficios Ordinarios N°s 10.829, de 08.07.2010 y 13.284, de 18.08.2010, del Director Nacional de Aduanas, que explican cómo se debe tramitar la autorización del recinto remoto y del consiguiente reporte del Intendente Regional respectivo, para iniciar el procedimiento administrativo conducente a evacuar el Informe al Ministerio de Hacienda para que sea dicha Cartera quien extienda una autorización de carácter general mediante un D.S., permitiendo el funcionamiento de recintos remotos.

Debe recordarse que además de las Zonas Francas de Iquique y Punta Arenas, autorizadas por el art. 1° del D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, también se ha habilitado el funcionamiento de una en Aysén, según Decreto de Hacienda N°1.296, de 2013, que está regulada por la ley contenida en el artículo

séptimo de la ley N°20.655, aun cuando no ha entrado en funcionamiento porque no se ha resuelto el contrato de concesión respectivo, aplicando a su respecto, todas las normas del referido D.F.L. N°2 que no sean incompatibles con los preceptos de la ley inserta en el anotado Art. séptimo de la ley N°20.655, de manera que a las Zonas Francas de Iquique, Punta Arenas y Aysén, les resulta aplicable la normativa que permite la instalación de recintos remotos fuera de su perímetro, pero dentro de la región respectiva.

CONCLUSIONES

El régimen de Zona Franca ha existido en Latinoamérica desde hace más de 90 años, constituyéndose como una importante herramienta para la atracción de inversión extranjera, creación de empleo y bienestar económico, cuyas cifras indican la existencia de 400 zonas francas, 900.000 puestos de trabajo directos y más de 8.000 empresas usuarias, en los sectores industria, manufactura, logística, servicios y comercio.²⁵¹

Pese a que en el caso chileno, la legislación de Zona Franca ha concebido desde sus albores, el establecimiento de recintos remotos, la realidad ha demostrado su escasa implementación, que podría deberse a la poca difusión de dicha herramienta, donde la concentración de la actividad del Intendente Regional, en el caso de Magallanes y de la Antártica Chilena ha sido la supervigilancia del contrato de concesión, mientras en la Zona Franca de Iquique, ante la desaparición de la Junta de Administración y Vigilancia, el rol de la Máxima Autoridad Regional se ha invisibilizado.

El desafío estriba en cómo impulsar la instalación de más recintos remotos, concebidos por el legislador como apéndice de la Zona Franca, y, por tanto, como una forma de agilizar el comercio exterior, abaratando sus costos, para generar mayor empleo de mano de obra y estimular actividades productivas complementarias, así como, instalando infraestructura beneficiosa para la economía del país.

Las últimas reformas efectuadas en los años 2017 y 2018 a la ley N°19.175, orgánica constitucional de Gobierno y Administración Regional, plasmadas en las leyes N°20.990, 21.073 y 21.074, crean el cargo de Gobernador Regional como órgano ejecutivo de los Gobiernos Regionales, permiten su elección mediante sufragio universal y fortalecen la regionalización del país.

A la luz de tales reformas, los arts. 17 y 18 de la ley N°19.175, definen tareas de ordenamiento territorial y de fomento productivo a los Gobiernos Regionales, donde claramente el impulso a los recintos remotos de Zona Franca tienen una concordancia con dichas funciones, de manera tal que debiera radicarse la emisión del Informe del Intendente Regional que preceptúa el art. 5° del D.F.L. N°2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, y que da inicio a la tramitación de estos espacios, en el

²⁵¹ MORENO, María Camila. Panorama de las Zonas Francas en el mundo: perspectivas y reflexiones para Colombia. En: 9° Congreso Zonas Francas, 1 de octubre 2015. Cartagena, Asociación de Zonas Francas de las Américas.

Gobernador Regional, ya que la plaza de Intendente Regional desaparecerá cuando asuma dicha nueva autoridad²⁵².

La solución planteada requiere de una modificación legal al anotado D.F.L. N°2, para que sea el Gobernador Regional quien promueva la instalación de recintos remotos y tramite las solicitudes de los particulares que deseen contar con dichos espacios.

²⁵² GARCÍA C., Christian y MANSILLA G. Paulina, Estatutos Preferentes Entregados al Intendente Regional. *Revista de Derecho Tributario* (23): 117-152, 2020.

II

Notas de Actualidad

MEDIDAS TRIBUTARIAS INCORPORADAS POR LA LEY 21.256 DE 2020 A RAÍZ DEL COVID-19: REACTIVACIÓN DE LA ECONOMÍA Y RECAUDACIÓN FISCAL

El año 2020 pasará a la historia como uno de los más difíciles para la economía mundial. Las consecuencias de la pandemia desatada por el COVID-19 han incluido, entre otras, el desempleo, la interrupción de las cadenas de producción y la caída del turismo como fuente de ingreso. Lo anterior ha obligado a las economías mundiales a buscar medidas financieras y tributarias que beneficien a los trabajadores que han perdido su fuente de ingreso, ayudándolos a superar los meses sin ventas, y a su vez crear incentivos que ayuden a las empresas, y que en definitiva permitan reactivar la economía en su conjunto.

Como indica la OCDE, ante esta crisis, la prioridad inmediata es responder con rapidez con el objeto de apoyar a las familias y mejorar la liquidez de las empresas para mantener la capacidad productiva de las economías en la medida de lo posible.²⁵³ En consecuencia, los gobiernos han considerado una serie de medidas tributarias con ese objetivo.

Parte de las políticas tributarias adoptadas se han orientado a ámbitos como incentivos a la reinversión, el análisis de exenciones y las medidas destinadas a hacer a los distintos países atractivos tributariamente para atraer fondos extranjeros. Frente a lo anterior, Chile no es excepción, por lo cual se han dictado una serie de medidas tributarias destinadas a ayudar a las pequeñas y medianas empresas a mantenerse a flote, e incentivar en aquellas grandes la continuidad en proyectos de inversión y otros.

A continuación, se detallan algunas de las disposiciones introducidas por el Gobierno para hacer frente a las contingencias derivadas de la pandemia de COVID-19 en Chile durante el año comercial 2020.

I. Medidas tributarias adoptadas para las PyMes

Si bien la Ley N°21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria comenzó a regir este año, algunas de sus disposiciones fueron recientemente modificadas por la Ley

²⁵³ OCDE, Emergency tax policy responses to the Covid-19 pandemic, 2020. Disponible en línea: <<https://bit.ly/37PIRDS>> [consulta: 28 de octubre de 2020].

N°21.256 que establece medidas tributarias que forman parte del plan de emergencia para la reactivación económica y del empleo a raíz de la pandemia de COVID-19 en Chile.

El objetivo de la dictación de esta última ley, la cual incluye normas que flexibilizan las obligaciones laborales, beneficios sociales y préstamos sin interés realizados por el Estado, entre otros, fue poder ayudar a los chilenos, tanto personas naturales como empresas, a superar los meses de confinamiento en los cuales la economía se vio forzada a detenerse.

El principal enfoque se centró en el apoyo a las PyMes, las cuales, como premisa básica y práctica, no cuentan con un flujo de caja necesario para enfrentar situaciones de contingencia, y tampoco son candidatas, en general, para financiamiento de los bancos. Por lo mismo, la Ley N° 21.256 estableció ciertos beneficios que únicamente se aplicarán a los contribuyentes acogidos al Régimen Pro PyMe, establecido en la letra D) del artículo 14 de la LIR, los cuales pasamos a señalar:

- 1) **Reducción transitoria de la tasa de Impuesto de Primera Categoría (IDPC):** Si bien la Ley N°21.210 sobre Modernización Tributaria estableció una tasa de IDPC de 25%, conforme al artículo 20 N°1 de la LIR, para aquellos contribuyentes que cumplieran con los requisitos para acogerse al régimen Pro Pyme, al cual debían optar hasta el 30 de septiembre del año 2020, con motivo de las modificaciones introducidas, dicha tasa de impuesto se redujo transitoriamente a un 10% por las rentas que generen los contribuyentes en los ejercicios 2020, 2021 y 2022.
- 2) **Reducción de la tasa de Pagos Provisionales Mensuales (PPM):** Al igual que en el caso señalado en el número anterior sobre la reducción de la tasa de IDPC por los ejercicios 2020, 2021 y 2022, la tasa de PPM desde el mes de Noviembre del año 2020 se ve reducida a la mitad. Lo anterior fue modificado de conformidad a la facultad establecida en el artículo 100 de la LIR, que permite al Presidente de la República la reducción transitoria de PPM, según las necesidades económicas del rubro.
- 3) **Reembolso de IVA crédito fiscal:** Se permitió que aquellos contribuyentes que tengan acumulado IVA crédito fiscal durante los meses de julio, agosto y septiembre del año 2020 y que deban llevar registro de compras y ventas, pudieran solicitar el reembolso del IVA crédito fiscal. Para estos efectos, se exige que cumplan necesariamente con los siguientes requisitos:
 - i) Que entre el 1° de enero y el 31 de mayo de 2020 el promedio de ingresos afectos, exentos o no afectos a IVA se hubieren visto disminuidos en al menos un 30% respecto del promedio de ingresos en mismo periodo del año 2019.
 - ii) Que de la declaración realizada en mes de junio 2020 resulte un remanente de IVA crédito fiscal generado por la adquisición de bienes o utilización de servicios entre el 1 de enero y 31 de mayo de 2020.
 - iii) Que no se encuentren en las causales del artículo 59 bis del Código Tributario, es decir: (1) Inconsistencias tributarias por sobre UTM 2.000 durante los últimos 36 meses; (2) Infracciones reiteradas (artículos 97 números 6, 7

- o 15 del Código Tributario); (3) No poseer instalaciones mínimas para el desarrollo de la actividad o giro declarado; y (4) Estar formalizado o acusado por delito tributario.
- iv) Que haya presentado todas sus declaraciones de IVA por los últimos 36 periodos tributarios.
- v) Que las operaciones sujetas a reembolso se encuentren registradas en registro de compras y ventas.
- vi) Que no mantenga deuda tributaria, salvo aquellos cumpliendo convenios de pago con Tesorería General de la República.

II. Medidas tributarias para todo tipo de contribuyente

La entrada en vigencia de la Ley N°21.256 estableció algunas medidas tributarias que, en principio, solo se entendían aplicables a contribuyentes ProPyMe como método de apoyo fiscal frente a los gastos en un inicio de la vida del contribuyente. Con todo, dicha norma buscó hacer de estas medidas extensivas para el resto de los regímenes con el objeto de fomentar la inversión, por un lado, retrasar la entrada en vigencia de ciertas disposiciones las cuales significaban, en algunos casos, una mayor carga impositiva por otro, o bien requerían de una adaptación a un sistema nuevo, en tiempos de cuarentena y aislamiento. A continuación, se detallan estas medidas:

- i) **Depreciación instantánea del activo inmovilizado y activo intangible:** Se amplió a todos los contribuyentes que determinen su renta tanto por contabilidad completa, como renta efectiva, la posibilidad de acogerse a un régimen especial de depreciación instantánea para aquellos bienes destinados al activo inmovilizado o intangible que se adquieran entre el 1 de junio y el 31 de diciembre del año 2020 en el mismo ejercicio en el que se adquieren.

Los activos intangibles que se considerarán susceptibles de acogerse a esta norma son únicamente:

- Los derechos de propiedad industrial protegidos conforme a la Ley N°19.039;
 - Derechos de propiedad intelectual protegidos conforme a la Ley N°17.336;
 - La nueva variedad vegetal protegida conforme a la Ley N° 19.342.
- ii) **Ampliación del plazo para emitir únicamente boletas electrónicas:** En virtud de la Ley N°21.210 de Modernización Tributaria se estableció la obligación para todos los contribuyentes de emitir boletas en formato electrónico, estableciendo distintos plazos de entrada en vigencia de las normas correspondientes, según se tratara de facturadores electrónicos o no.

En efecto, los contribuyentes facturadores electrónicos debían comenzar a emitir desde el 1° de octubre todas sus boletas en formato electrónico. El Servicio de Impuestos Internos estableció las instrucciones sobre esta materia mediante Resolución Exenta N°74 de 2020.

A raíz de la contingencia nacional por la pandemia de COVID-19, fue aprobado por el Congreso la modificación del plazo antes indicado, estableciendo como nueva fecha para implementar la emisión de boletas electrónicas la siguiente:

- a) 1° de enero de 2021 para los emisores de facturas electrónicas;
 - b) 1° de marzo de 2021 para contribuyentes que no emiten facturas electrónicas.
- iii) **Liberación del pago de Contribución de 1% para el desarrollo regional:** Se estableció un periodo de gracia para la entrada en vigencia de la contribución de 1% para el desarrollo regional incorporada por la Ley N°21.210 de Modernización Tributaria para los contribuyentes que cumplieran con ciertos requisitos.

Lo que pretende la norma es que aquellos proyectos de inversiones desarrollados en regiones gocen de algún incentivo adicional para de esta forma incentivar el crecimiento de inversión, pese a las contingencias generadas por la pandemia.

Para acogerse a dicha exención, o liberación de pago los contribuyentes deben cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Que los proyectos de inversión sean sometidos al sistema de evaluación de impacto ambiental hasta el 31.12.2021; y,
- b) Haber dado inicio a la ejecución del proyecto dentro de tres años desde la notificación de la resolución de calificación ambiental favorable.

Si bien, las medidas incorporadas, y desarrolladas en el presente texto tienen como finalidad aplacar las consecuencias económicas generadas a raíz de la pandemia de COVID-19, se espera que estas puedan solucionar la mayor cantidad de problemas de los contribuyentes, y probablemente otras medidas adicionales sean dictadas en el futuro, mientras persista la pandemia.

INSTRUMENTO MULTILATERAL BEPS (MLI)

La denominada “Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”²⁵⁴, es un instrumento multilateral que fue firmado en sus orígenes en Francia, el 24 de noviembre de 2016, y que, debido a su naturaleza, también es conocida como “Instrumento Multilateral” o “MLI”.

Este instrumento multilateral es de relevancia tributaria en el mundo, ya que se caracteriza por permitir a las jurisdicciones una rápida implementación de recomendaciones basadas en iniciativas del proyecto de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (, el cual lucha contra la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (en adelante, “Proyecto BEPS”, por sus siglas en inglés).

En este sentido, si no existiera este instrumento, los países tendrían que renegociar y modificar bilateralmente uno a uno sus convenios de doble tributación con sus contrapartes, lo que claramente implicaría muchas dificultades, entre ellas el tiempo para llegar al acuerdo de las partes involucradas.

Es así como actualmente el MLI ha sido suscrito por 94 países, de acuerdo a la información entregada por la Organización para la OCDE, al 29 de septiembre de 2020²⁵⁵; y produce efectos para los 53 países que han completado su tramitación²⁵⁶.

En Chile este instrumento ha adquirido mayor importancia durante el año 2020, ya que, si bien fue suscrito el 7 de junio de 2017, en la ceremonia oficial de la OCDE; el 8 de julio de este año, fue ratificado por el Congreso chileno. Actualmente, se encuentra pendiente de aprobación por el Presidente de la República, pero una vez

²⁵⁴ En inglés, “*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*”.

²⁵⁵ Signatories and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty relates Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>

²⁵⁶ Los países respecto de los cuales el Instrumento Multilateral ha entrado en vigencia (en distintas fechas, según cada caso), son: Albania, Australia, Austria, Bélgica, Bosnia y Herzegovina, Canadá, Costa Rica, Curazao, Chipre, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Francia, Georgia, Guernsey, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Isla de Man, Israel, Japón, Jersey, Jordania, Kazajstán, Corea, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Islas Mauricio, Mónaco, Holanda, Noruega, Omán, Polonia, Portugal, Qatar, Rusia, San Marino, Arabia Saudita, Serbia, Singapur, República Eslovaca, Eslovenia, Suecia, Suiza, Ucrania, Estados Árabes Unidos, Reino Unido, Uruguay.

aprobado, este será promulgado y publicado en el Diario Oficial, lo que se espera que ocurra en un tiempo cercano.

Una vez que entre en vigor en Chile, numerosos Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional suscritos por Chile con otros países, se verán modificados, sin la necesidad de negociaciones bilaterales.

Para efectos de comprender la relevancia del MLI, es necesario antes entender sus orígenes, los que se asocian al denominado Proyecto BEPS.

El Proyecto BEPS es un plan de acción elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE con el objeto de combatir la elusión fiscal internacional, a través de la modificación de los sistemas de tributación.

BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los sistemas impositivos de cada jurisdicción, los que pueden ser utilizados por empresas multinacionales con el propósito de hacer desaparecer beneficios a efectos fiscales, o trasladar beneficios hacia jurisdicciones donde existe baja o nula actividad real²⁵⁷.

En este sentido, el Proyecto BEPS contiene 15 acciones que buscan mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia, acciones que se señalan a continuación:

- a) **Acción 1:** Abordar los retos de la economía digital para la imposición;
- b) **Acción 2:** Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos;
- c) **Acción 3:** Refuerzo de la normativa sobre “*Controlled Foreign Companies*” (CFC Rules);
- d) **Acción 4:** Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros;
- e) **Acción 5:** Combatir las prácticas tributarias perniciosas;
- f) **Acción 6:** Impedir la utilización abusiva de Convenios²⁵⁸;
- g) **Acción 7:** Impedir la elusión artificial del estatuto de Establecimiento Permanente;
- h) **Acción 8 a 10:** Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor;
- i) **Acción 11:** Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella;
- j) **Acción 12:** Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva;
- k) **Acción 13:** Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia;

²⁵⁷<https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

²⁵⁸ Uso abusivo de convenios, también denominado como “*Treaty Shopping*”.

- l) **Acción 14:** Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias; y,
- m) **Acción 15:** Desarrollar un instrumento bilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales. A mayor abundamiento, algunas acciones implican cambios en materia de CDTIs, incluyendo un estándar mínimo con el objetivo de prevenir la búsqueda del tratado más favorable o *treaty shopping*; la revisión de normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento de las transacciones intragrupo; el enfoque sobre el fondo económico de las transacciones en vez de su forma legal, entre otras.

De las acciones mencionadas, cuatro de ellas constituyen los estándares mínimos para la elaboración y desarrollo de un instrumento multilateral, mencionado en la Acción 15, esto es, las medidas contenidas en las Acciones 2, 6, 7 y 14.

De esta forma, la creación de un instrumento multilateral ha tenido por objetivo la modificación de CDTIs, pero coexistiendo con estos convenios y modificando un número limitado de disposiciones comunes a la mayoría de los actuales, incluyendo, cuando así se requiera (en el caso de convenios más “antiguos”), nuevas estipulaciones diseñadas para evitar la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios.

Por otra parte, para efectos de comprender cuándo entrará en vigencia el MLI en Chile, es importante comprender sus etapas de tramitación, las que se indican a continuación:

- i) Suscripción del instrumento multilateral por cada país;
- ii) Ratificación interna por cada país;
- iii) Depósito del instrumento de ratificación o aprobación de cada país; y,
- iv) Entrada en vigencia de las disposiciones.

En este sentido, respecto a Chile, podemos señalar que una vez que se efectúe el depósito del instrumento y confirmación de posiciones, el MLI entrará en vigor *el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses a partir de la fecha de depósito por Chile de su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación*²⁵⁹.

Por otra parte, en relación a los países que han suscrito CDTI con Chile, podemos señalar lo siguiente:

- i) Los siguientes países no han suscrito el MLI: Brasil, Ecuador, Paraguay, Tailandia y Estados Unidos. De todas formas, estos países en el futuro podrán suscribir el MLI con los respectivos efectos para sus CDTIs bilaterales con Chile.
- ii) Los siguientes países excluyeron a Chile del MLI: China, Italia, Japón.

En relación a la mención sobre exclusiones, podemos señalar que estas se explican porque el MLI incluye disposiciones²⁶⁰ que se pueden clasificar en dos categorías:

²⁵⁹ Artículo 34 MLI.

²⁶⁰ El MLI contiene 39 artículos, que tratan sobre los siguientes aspectos, de acuerdo a su división en siete secciones: (i) Ámbito de aplicación e interpretación; (ii) Normas sobre mecanismos híbridos; (iii) Normas sobre abuso de convenios; (iv) Normas sobre elusión artificiosa del estatus

- i) Disposiciones de carácter obligatorio (estándar mínimo), las que no pueden ser objeto de reservas, debiéndose incorporar en los CDTI comprendidos en el MLI, y que incluyen disposiciones relativas al objeto de los CDTI, *principal purpose test* y procedimiento de acuerdo mutuo; y,
- ii) Otras disposiciones de carácter opcional, y respecto de estas últimas los Estados podrán optar por no aplicarlas parcial o totalmente, mediante reservas.

En este sentido, las disposiciones opcionales permiten que el MLI sea un instrumento flexible, que permita a las jurisdicciones adaptar el convenio a sus necesidades, y aplicar reservas respecto de determinadas disposiciones. En la práctica, los CDTI suscritos por Chile con China, Italia y Japón son relativamente recientes e incluyen los criterios actualizados que han sido adoptados por la OCDE, lo que explica tales reservas.

En términos generales, podemos señalar que la modificación de un CDTI cubierto por el MLI, como consecuencia de la aplicación de una norma de este instrumento, dependerá de:

- a) Que Chile no haya formulado una reserva;
- b) Que el otro país contratante del CDTI también suscriba el MLI;
- c) Que el otro país contratante incluya el CDTI con Chile en su listado de convenios cubiertos por el MLI;
- d) Que la posición de dicho país respecto de la norma específica del instrumento coincida con la posición de Chile o se trate de una posición a las que el MLI necesariamente atribuye efectos en los CDTI;
- e) Que Chile y el otro país contratante ratifiquen el MLI y sus posiciones ante la OCDE.

Finalmente, el MLI permitirá incorporar a ciertos convenios tributarios suscritos por nuestro país con otras jurisdicciones, normas que garanticen el uso apropiado y no abusivo de los tratados, y también mejorar los mecanismos de solución de controversias mediante el procedimiento de acuerdo amistoso.

de establecimiento permanente; (v) Mejora a los mecanismos de solución de controversias; (vi) Arbitraje; y, (vii) Disposiciones finales.

III
Jurisprudencia Judicial
y Administrativa

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

“Embotelladora Andina S.A. con S.I.I.” Rol 45310-2017, CS, 24/01/2020

Materia: prescripción de facultades de fiscalización del SII en caso de fusión impropia que generó un *badwill*.

La Excma. Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicios de Impuestos Internos en contra de la sentencia dictada por la Il. Corte de Apelaciones de San Miguel, que revocó la sentencia de primera instancia en aquella parte que había desestimado la excepción de prescripción, dejando sin efecto las liquidaciones impugnadas.

El Servicio funda, en primer lugar, su recurso en la supuesta infracción a los incisos primero y segundo del artículo 200 del Código Tributario, en relación a los artículos 63, 68 y 70 del mismo cuerpo legal, toda vez que alega que en la sentencia impugnada, la determinación del plazo de prescripción se vinculó al momento de la suscripción de la escritura de cesión, en virtud de la cual se configuró la fusión impropia, de fecha 15 de noviembre de 2006, declarando la sentencia que el término para efectuar la declaración y pago del Impuesto a la Renta se habría verificado en el mes de abril de 2007, y que la obligación de certificar el pago del impuesto de las sociedades que se disolvieron por parte de la autoridad administrativa, no altera la fecha de absorción de las mismas, que se produjo con la escritura de cesión, los cual a juicio del tribunal de alzada, sería en definitiva, la circunstancia determina el inicio del cómputo del plazo de prescripción. Indica al respecto el recurrente que, si bien el contrato de cesión, en virtud del cual se produjo la fusión, es del año 2006, las disoluciones de las empresas fusionadas producen sus efectos tributarios una vez que el SII certifique el encontrarse al día sus impuestos, y que solo el 11 de enero de 2007, se informó al Servicio la disolución, por lo que el incremento patrimonial, producto del *badwill* que dio origen la fusión, se habría verificado a partir del año comercial 2007, y no el año comercial 2006, como determinó el tribunal de segunda instancia.

Denuncia asimismo la contraversión a los artículos 2, 15 y 29, todos de la LIR, en relación con el artículo 200 del Código Tributario, indicando que, en materia de reconocimiento de ingresos, la norma vigente para el período en que ocurrió la fusión impropia correspondía al del reconocimiento sobre base percibida o devengada y, al respecto, en el caso de marras, nos encontraríamos ante un contribuyente que tributa en base a rentas efectivas, determinadas según contabilidad completa y

que, no obstante que la cesión de derechos se hubiese celebrado el 15 de noviembre de 2006, adquiriendo el contribuyente el 100% de Andina Inversiones Societarias Dos Limitada, ello generó efectos cuya determinación se dan en el tiempo y pueden reconocerse, incluso, en años tributarios diversos de aquel en que se celebró el contrato, lo que constituiría una excepción de tributación bajo devengo o percepción.

La sentencia recurrida por su parte indicó que, no debe confundirse el monto que el SII acepta el cierre contable de una empresa con el momento en que se produce el incremento de patrimonio —producto del *badwill*— careciendo de relevancia si la sociedad absorbida dio o no aviso de su término de giro a la autoridad administrativa, puesto que, como se da cuenta en la escritura de cesión, la sociedad absorbente asumió la carga de pagar todo el pasivo de las cedentes. Indica asimismo que, de un análisis de los artículos 3 y 99 de la Ley de Sociedades Anónimas es posible concluir que la absorción se produce al momento de la firma de la escritura de cesión, correspondiendo asimismo ésta a la fecha del cese de actividades o del término de giro comercial, no siendo aplicable lo dispuesto en el artículo 70 del Código Tributario, puesto que dicha norma únicamente aplica al caso de una sociedad que simplemente desaparece, que no es el caso de la fusión, siendo entonces el plazo para iniciar el cómputo de plazo de prescripción, la fecha en que venció el plazo para declarar y pagar los impuestos correspondientes a la fusión de 2006, cual es abril de 2007, por lo que la pretensión de cobro del SII, realizada en el año 2011, se encontraba prescrita.

La Excma. Corte Suprema por su parte, indica que la doctrina especializada caracteriza a la fusión como una excepción a las reglas generales sobre los modos de adquirir el dominio y otros derechos reales o personales, en cuanto la transferencia opera en virtud del solo ministerio de la ley, concluyendo de esta forma que la fusión impropia, como la ocurrida en el caso de marras, se verificó por el solo ministerio de la ley con ocasión de la escritura pública de cesión, la cual fue otorgada en el año comercial 2006, de manera tal que en ese momento se produjo el aumento patrimonial con ocasión del *badwill*.

Agrega que, como a la época de los hechos no existía un tratamiento legal del *badwill*, se debe realizar un análisis de los activos que componían el patrimonio de la sociedad disuelta para analizar en qué momento el incremento patrimonial debió incorporarse en la base imponible. En el caso en concreto, el *badwill* fue ajustado en una cuenta por cobrar con una empresa no relacionada, que corresponde a un activo no monetario, señalando así el Máximo Tribunal que, al asignar el *badwill* a los activos no monetarios provenientes de la sociedad disuelta, su valor tributario se modifica, por lo que el tratamiento tributario al que queda sometido la diferencia asignada es aquel que afecta el activo no monetario al cual accede, por lo que, dada la anomia del *badwill* a la época de los hechos, el incremento patrimonial se verificó en el año comercial 2006, razón por el cual el plazo de prescripción establecido en el artículo 200 del Código Tributario, expiró el 30 de abril de 2010, razón por la cual no se advierten los errores de derecho denunciados por el Servicio.

La sentencia fue acordada con el voto en contra del Ministro Suplente Sr. Gómez.

**“Inversiones Calahondo S.A. con S.I.I. VII Dirección Regional de Talca”
Rol 38.629-2017, CS, 20/02/2020**

Materia: Facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos.

La Excma. Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Il. Corte de Apelaciones de Talca que revocó la sentencia de primer grado, que había acogido el reclamo deducido por el contribuyente, dictando al efecto la correspondiente sentencia de reemplazo.

El recurrente denuncia, en primer lugar, la falsa aplicación del artículo 4 bis del Código tributario en relación con los artículos 3 y 64 del Código Tributario y 13 del Código Civil, argumentando que la sentencia objeto del recuso incurrió en un grave error de derecho al aplicar el artículo 4 bis del Código Tributario, el cual no se encontraba vigente a la época de los hechos, que datan del año 2013, desplazando con ello la aplicación de la norma *decisoria litis* que correspondía al artículo 64, inciso sexto, del Código Tributario.

En segundo acápite, denuncia la infracción del artículo 64, inciso sexto, del Código Tributario, que, en relación con lo señalado anteriormente, es aquél al que debe otorgársele el carácter de *decisoria litis*, el cual se trata de una norma antielusiva especial, establecida para la determinación de impuestos en base al valor de enajenación de bienes raíces, que requiere de la observación de todos sus requisitos puesto que permite prescindir de los efectos jurídicos determinados por las partes en el contrato respectivo. Sostiene el recurrente que la sentencia de alzada omite observar los requisitos del inciso final del artículo 64 del Código Tributario, al indicar que éste no contendría mención alguna al procedimiento que debe seguir el SII al practicar una tasación de inmuebles.

La Excma. Corte Suprema al respecto indica en primer lugar que, la pregunta central del conflicto consiste en determinar si se dio correcta aplicación al artículo 64 del Código Tributario, es decir, si el Servicio tasó el precio asignado a la venta de dos inmuebles enajenados por la reclamante durante el año 2013 de conformidad al procedimiento contemplado en la norma señalada. En relación con lo anterior, indica que toda tasación debe ser efectuada en base a criterios objetivos y racionales, lo que se encuentra recogido en el inciso final de la norma indicada al establecer que el SII necesariamente debe considerar “*el valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva*”, concluyendo de esta forma, que la norma en comento sí contiene un procedimiento objetivo para la tasación, contrariamente a lo sostenido por el tribunal de alzada.

Dispone asimismo que, de una lectura de la Resolución reclamada, se indica que los valores asignados a los inmuebles por las partes resultaban ser notoriamente inferiores a su valor comercial, pero no específica el detalle de las operaciones efectuadas para realizar los avalúos, ni cuáles fueron los inmuebles de características y ubicaciones similares utilizados como referencia, lo que, según señala el Tribunal Supremo, se reafirma con lo atestado por el Fiscalizador Tasador quien señaló en juicio que en su base de datos no habían ventas ni transacciones bancarias del mismo sector, por lo que, respecto de los inmuebles enajenados, ubicados en Curicó, se hizo

la comparación respecto del sector de Zapallar, sin dar mayores razones del porqué se eligió dicho sector.

En virtud de lo anterior, concluye que el SII no se ciñó al procedimiento contemplado expresamente en el inciso final del artículo 64 del Código Tributario, por lo que resulta claro que los jueces del grado incurrieron en un error de derecho al resolver la controversia, toda vez que al determinar que la norma en comento no contiene mención del procedimiento que debe seguir el SII para la tasación, se infringió expresamente el artículo 64 del Código Tributario, razón por la cual debe acogerse el recurso de casación en el fondo, considerando que carece de relevancia la argumentación relativa a la errónea aplicación del artículo 4 bis del Código Tributario.

**“Methanex Chile SA con S.I.I. y Dirección Regional Metropolitana Oriente”
Rol 38.023-2017, CS, 18/03/2020**

Materia: Aplicación multa artículo 97 N°11 del Código Tributario en caso de reintegros.

La Excma. Corte Suprema rechazó los recursos de casación en la forma y en el fondo interpuestos por el SII y el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia de alzada que confirmó la sentencia de primera instancia que a su vez acogió parcialmente el reclamo deducido por el contribuyente en contra de la Liquidación N°150, emitida por el SII.

El SII solicita que se acoja el recurso de casación en la forma, y se invalide la sentencia en aquella parte que es recurrida, dictándose separadamente una de reemplazo que resuelva revocar el fallo de primera instancia en la parte que eliminó la multa establecida en el artículo 97 N°11 del Código Tributario, denunciando un vicio de *ultra petita*, puesto que, a su juicio, la sentencia se extiende a puntos no sometidos a la decisión del tribunal, por cuanto la reclamante no hizo alusión alguna a la pertinencia de la multa que establece la Liquidación, que fue dejada sin efecto por la sentencia recurrida, afectando la sentencia el principio de congruencia al ser inconsistente lo pedido con lo otorgado, explicando que el asunto controvertido radica en determinar el efecto que produce una fusión de sociedades a nivel de PPUA, en el sentido de identificar si el FUT recibido con ocasión de la fusión es propio o ajeno, y por ende si el PPUA generado a raíz de la absorción debe ser considerado como un ingreso tributario o no para la sociedad absorbente, sin que exista referencia a la pertinencia de la multa establecida en el artículo 97 N°11 del Código Tributario.

En relación con lo anterior, la Excma. Corte Suprema señala que la judicatura del fondo, en lo que concierne a la multa del artículo 97 N°11 del Código Tributario, determinó su improcedencia, por cuanto, el sustento para no dar lugar a la reclamación y establecer la obligación de reintegrar las sumas pagadas, fue aceptar la interpretación del SII respecto de la improcedencia de la consolidación para fines tributarios de los resultados obtenidos por empresas pertenecientes a un mismo grupo. Señala de esta forma el Máximo Tribunal que, el objeto del debate se centró en determinar si la devolución solicitada y recibida por la contribuyente constituía un incremento patrimonial, lo que finalmente la sentencia estableció, de manera que

puede sostenerse que ésta no se apartó de la materia de la litis, por lo que no existe contravención alguna a la regla de congruencia entre lo debatido y lo resuelto y, por ello, el vicio de haberse fallado *ultra petita* no existe.

En cuanto al recurso de casación en el fondo, el SII sostiene que la empresa al encontrarse obligada a reintegrar las sumas indebidamente percibidas por concepto de PPUA, dicho reintegro se encuentra sancionado con la multa establecida en el artículo 97 N°11 del Código Tributario, toda vez que el reintegro de impuestos es considerado como un tributo sujeto a retención para determinar reajustes, intereses y sanciones.

La Excma. Corte Suprema señala en primer lugar que, la judicatura del fondo ha determinado que el artículo 97 N°11 del Código Tributario sanciona el retardo en enterar en arcas fiscales los impuestos de retención y recargo, y en el caso no existe tal retardo, ya que no ha existido demora en satisfacer en arcas fiscales cargas impositivas afectas a retención o recargo, sino que una discrepancia de criterios con respecto a la determinación de las sumas que podían ser objeto de recuperación como PPUA a consecuencia de la fusión. De esta manera, el Tribunal Supremo expone que la ratificación de la Liquidación emitida, con la pertinente orden de reintegro, es consecuencia de una discordia en la interpretación de diversas reglas legales, por lo que la aplicación de la multa resulta improcedente.

En cuanto al recurso de casación en el fondo interpuesto por la reclamante, se denuncia la infracción al artículo 99 de la Ley sobre Sociedades Anónimas, en relación al artículo 2 N°1, 29, 31 inciso 1° y 3° N°3, todos de la LIR. Indica la reclamante que, en el ámbito tributario, los créditos impositivos que tenía la sociedad absorbida cambiaron de titular y ahora pertenecen a la sociedad absorbente en su carácter de continuadora legal sin que tenga alguna consecuencia la circunstancia que los actos jurídicos no hayan sido celebrados por esta última sociedad, lo anterior, porque precisamente el patrimonio de la primera sociedad que desaparece se radica en su continuadora. En virtud de lo expuesto, señala que la devolución de un crédito fiscal al que la contribuyente tiene derecho no representa un incremento patrimonial por el cual deba pagar impuestos, pues es simplemente parte del patrimonio que detenta como sucesora legal de la sociedad absorbida y que adquirió por el solo ministerio de la ley.

El recurso fue rechazado, en cuanto la Excma. Corte Suprema señaló que la recurrente omitió denunciar y desarrollar la vulneración de las normas decisorias que resultaban imprescindibles para decidir el fondo del asunto.

**“Servicio de Impuestos Internos (Zamora Rendich Miguel
con Consejo Para La Transparencia)”**

Rol 21.221-2019, CS, 06/04/2020

Materia: Los datos contenidos en el Formulario 2890 se encuentra amparados por el secreto tributario.

La Excma. Corte Suprema acogió el recurso de queja interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos en contra de la sentencia de la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago que rechazó la reclamación de ilegalidad deducida en contra de la decisión de

amparo, por la que el Consejo para la Transparencia acogió el acceso a la información solicitada por el contribuyente relativa a información contenida en el Formulario 2890, referente a datos de transferencia de ciertos inmuebles ubicados en determinadas áreas homogéneas y demás antecedentes detallados en la causa, ordenando al SII a entregar dicha información, lo cual fue dejado sin efecto por el Máximo Tribunal.

El SII sostiene como argumento principal de su recurso que la entrega de la información referida —datos que dicen relación con la enajenación e inscripción de inmuebles que proporcionan los Notarios y Conservadores de Bienes Raíces mediante el Formulario 2890— se encuentra amparada por las causales de secreto o reserva establecidas en los numerales 2° y 5° del artículo 21 de la Ley N°20.285 en relación con el artículo 35 del Código Tributario. En este sentido, sostiene que si el SII es compelido a entregar la información contenida en el Formulario 2890, se verían vulnerados datos personales y derechos de carácter económico o comercial de terceros, pues ello implicaría dar a conocer los montos por los cuales se enajenaron los bienes raíces, proceder que se traduce, además, en develar información tributaria, reservada y patrimonial de los dueños de los inmuebles, en cuanto se conocería el valor de transferencia de éstos, además de otra información, tales como la forma de pago, los datos de inscripción, domicilio, entre otros, afectando así la vida privada de las personas involucradas.

Indica asimismo el SII que las declaraciones susceptibles de revelar renta no son únicamente aquellas por las cuales el contribuyente declara sus impuestos, subrayando que el Formulario 2890 es una declaración obligatoria que contiene antecedentes referidos a la cuantía o fuente de las rentas de los contribuyentes, de manera que la información allí contenida está amparada por el deber de reserva.

Al informar los jueces recurridos respecto del recurso de queja señalan que desestimaron la reclamación de ilegalidad en cuanto consideraron que la información solicitada es de carácter público y de fácil acceso para cualquier persona, por lo que no reviste la naturaleza reservada. Asimismo, señalan, en lo vinculado con el Formulario 2890, que no existiría norma alguna que revista el carácter de ley de quórum calificado que otorgue a dicha declaración, o a la información contenida en ella, el carácter de reservado, de manera que constituyen antecedentes públicos.

La Excma. Corte Suprema señala por su parte que una de las finalidades del principio de reserva o secreto tributario es evitar que se pongan en evidencia tanto el patrimonio como el presupuesto de una determinada persona natural o jurídica, constituyendo un régimen de protección de la información recabada por el SII, que tiene el carácter de confidencial. Indica que la información requerida en autos dice relación con antecedentes que no solo sirven para determinar la base imponible del impuesto territorial, sino que también incide en el cálculo de la base imponible del impuesto a la renta, por lo que se trata de datos que permiten conocer la fuente y cuantía de las rentas de determinadas personas que verían afectados sus derechos por la develación de dicha información, teniendo presente además que ésta tiene relación directa con la actividad de fiscalización y recaudación propia del SII, precisamente lo que el artículo 35 del Código Tributario. En este sentido, estima que la información cuya divulgación se solicita en el caso, sí se encuentra protegida por la

causal de reserva contenida en el artículo 21 N°5 de la Ley N°20.585, en relación con lo estatuido en el artículo 35 del Código Tributario, concluyendo que lo decidido por los sentenciadores recurridos en esta materia no se ajusta a lo dispuesto en la legislación que regula la materia, circunstancia que torna ilegal la sentencia en examen.

La sentencia fue acordada con los votos en contra del Ministro señor Muñiz y del Abogado Integrante señor Barra.

**“Empresa Eléctrica de la Frontera S.A. con Servicios de Impuestos Internos”
Rol 1464-2018, CS, 16/04/2020**

Materia: Contratación de seguros de vida y complementarios de salud a trabajadores y sus familias —derecho a crédito fiscal.

La Excm. Corte Suprema rechazó recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicios de Impuestos Internos en contra de la sentencia dictada por la Il. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, que a su vez confirmó la sentencia de primera instancia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos que acogió la reclamación interpuesta por el contribuyente, dejando sin efecto las Liquidaciones emitidas.

El SII por medio de su recurso, denuncia la infracción al artículo 23, numerales 1° y 2°, de la LIVA, en relación con el artículo 19, inciso 1° del Código Civil, toda vez aduce que el reclamante tiene como giro la distribución de energía eléctrica, por lo que la contratación de seguros en beneficio de los trabajadores y sus familias, al no encontrarse relacionado con el giro o actividad económica de la empresa, no dan derecho a crédito fiscal. En virtud de lo anterior, señala que la sentencia recurrida, que consideró la procedencia del crédito fiscal por la contratación de los señalados seguros, al ser interpretada extensivamente, infringiría el principio de legalidad tributaria.

La sentencia de primera instancia por su parte, estableció que la norma que reconoce el derecho al crédito fiscal no establece una hipótesis única y directamente vinculada con el giro principal que excluya otras interpretaciones que naturalmente deberían quedar dentro de su aplicación en la medida que guarden indirectamente relación con un factor productivo necesario para el funcionamiento de la empresa, como son los trabajadores, obteniendo por medio del gasto un beneficio indirecto, como lo es en el caso la contratación de seguros, los cuales, como indica la sentencia de primera instancia, fueron contratados en forma masiva, en beneficio de la mayoría de los trabajadores y sin consideración a jerarquías, lo que, a juicio del tribunal, contribuirán en el futuro a la mejor convivencia al interior de la empresa y con ello a la mejor productividad.

El fallo de segunda instancia por su parte indica que la contratación de seguros colectivos en beneficio directo de los trabajadores y sus familias se enmarcan dentro del concepto de gastos generales, relacionados con el giro o actividad económica, ya que con éstos se busca resguardar la integridad física y psíquica de los trabajadores, quienes son un factor productivo de la empresa, y que dicha contratación contribuirá a mejorar la productividad, favoreciendo al clima laboral y a establecer los vínculos

de fidelidad con la empresa, por lo que en definitiva, en armonía con lo dispuesto en la norma, da derecho a crédito fiscal.

La Excma. Corte Suprema pronunciándose sobre el recurso señaló que, respecto del gasto por la contratación de seguro de vida y de salud complementario es indudablemente que se trata de un gasto de carácter general, relacionado con el giro o actividad del contribuyente, lo que es irrefutable conforme a la lectura atenta del N°1 del artículo 23 de la LIVS, toda vez que la norma no precisó de manera clara el sentido de la expresión “*gastos generales que digan relación con el giro o actividad del contribuyente*” por lo que permitió a los jueces de fondo considerar ajustado a derecho dicho crédito.

Respecto de la infracción al N°2 del artículo 23 de la LIVS denunciado, indica que la norma se refiere en concreto a situaciones en que claramente no se genera IVA o a situaciones totalmente desligadas de la actividad del contribuyente, no siendo el caso, por lo que rechaza asimismo el recurso en esta segunda parte.

La sentencia fue acordada con el voto en contra del Ministro Sr. Brito.

“Mutual de Seguros de Chile con Servicio de Impuestos Internos V DR Valparaíso”

RIT GR-14-00265-2018, TTA Valparaíso, 08/07/2020

Materia: Imposibilidad de aplicar el impuesto único del artículo 21 de la LIR a una corporación sin fines de lucro.

El TTA de la Región de Valparaíso acogió el reclamo interpuesto en contra de la Liquidación emitida por el SII por el cual se determinaron diferencia de impuestos por concepto de impuesto único sanción del artículo 21 de la LIR para el año tributario 2012.

En primer lugar, cabe precisar que la reclamante es una corporación de derecho privado, fundada con el objeto de estimular actos de previsión y ahorro entre el personal perteneciente a la Armada y el Ejército a través del establecimiento de seguros de vida, aceptando la incorporación, como asegurado, a personal del mundo civil, y funda su reclamación en una serie de infracciones cometidas por el SII en la emisión de la Liquidación, pudiéndose resumirse sus alegaciones en: (i) Infracción al artículo 8 bis N°3 del Código Tributario, por cuanto la Citación que antecedió a la Liquidación reclamada, amplió los periodos tributarios que inicialmente formaron parte del proceso de fiscalización que se circunscribían únicamente a los años tributarios 2016 y 2017; (ii) Prescripción de la acción fiscalizadora, toda vez que la Citación no cumplía con los requisitos legales ni jurisprudenciales para ampliar el plazo de prescripción, existiendo falta de congruencia entre la señalada Citación y la Liquidación emitida para el año tributario 2012; (iii) Errónea aplicación del artículo 21 de la LR que entró en vigencia el 01 de enero de 2013, en virtud de la ley N°20.630, por cuanto, la Liquidación se funda en la redacción del artículo 21 de la LIR vigente a partir del 1° de enero del año 2013, la que no se encontraba vigente en el periodo liquidado; (iv) Imposibilidad de aplicar el artículo 21 de la LIR a una corporación sin fines de lucro, cual es precisamente la naturaleza jurídica de la reclamante, teniendo además

en cuenta que el SII consideró aplicable dicho impuesto a la reclamante aduciendo que aun tratándose de una corporación privada sin fines de lucro debía ser considerada como una sociedad anónima; (v) Infracción a la doctrina de los actos propios y al principio de la confianza legítima, ya que el SII en notificaciones cursadas en los años 2002, 2008 y 2015 revisó la situación de la reclamante en lo referente a la no declaración del Impuestos a la Renta en virtud de la exención del IDPC de la que goza, sin que se establecieran diferencias de impuestos en dichas oportunidades; (vi) Improcedencia de la aplicación del artículo 35 de la LIR, toda vez que el SII, en la etapa de fiscalización, no solicitó antecedentes relativos al año tributario 2012, por lo que no fue posible acompañar antecedentes necesarios para determinar la RLI y establecer el IDPC que en concepto del ente fiscalizador correspondía aplicar; (vii) Errónea aplicación del 10% del capital efectivo a efectos de determinar la renta mínima imponible sobre la cual se aplicó el impuesto único sanción en virtud de lo dispuesto en el artículo 35 de la LIR, exponiendo al efecto la reclamante que el SII en su Liquidación utilizó como base el capital efectivo financiero, pero no el tributario, encontrándose así la base que la ley establece como renta mínima imponible mal calculada; (viii) Infracción a la garantía constitucional de igualdad y justicia en materia tributaria, por cuanto resultaría injusta la aplicación del impuesto único sanción establecido en el artículo 21 de la LIR, norma destinada a evitar retiros encubiertos de utilidades, lo cual no es posible tratándose de una corporación, que por su naturaleza, carece de dueños, siendo asimismo imposible que se realicen retiros o desembolsos en cantidades representativas de dinero; (ix) La exención del IDPC contemplada en el artículo 3, inciso 2° del D.L. 1092 de 1975, aplica respecto de primas de seguros contratados por civiles —los intereses o rentas producto de inversiones se encuentran exentas del IDPC; (x) Infracción al artículo 26 del Código Tributario y al principio general de buena fe, toda vez que, amparado en lo dispuesto en una serie de Oficios del SII citados en el reclamo, no le correspondería realizar declaraciones de renta ni determinar el IDPC; (xi) Improcedencia de aplicar la multa contemplada en el artículo 97 N°2 del Código Tributario a las diferencias de impuestos determinado de acuerdo al artículo 21 de la LIR, lo cual implicaría una infracción al principio *non bis in idem*.

Sin perjuicio de la multiplicidad de alegaciones hechas valer por la reclamante, el TTA de la Región de Valparaíso acogió el reclamo en contra de la Liquidación emitida por el SII para el año tributario 2012 acogiendo la alegación relativa a la imposibilidad de aplicar el artículo 21 de la LIR a una corporación sin fines de lucro, en este sentido, y después de realizar un análisis de la redacción de la señalada norma, en su redacción vigente a la época de los hechos, el Tribunal señala que dicha norma no puede aplicarse a la reclamante *“en primer lugar, porque no es un empresario individual ni una sociedad de personas, en segundo lugar, porque al ser una Corporación de derecho privado sin fines de lucro, constituida de conformidad a las disposiciones del Título XXXIII del Libro I del Código Civil, no tiene la calidad de “empresa”, entendida como una “unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos” y en tercer lugar, porque en la misma calidad jurídica no aplican a su respecto los “retiros de utilidades”, concepto que solo es aplicable a las entidades con fines de lucro, que no es el caso de la reclamante”*.

Ahora, en lo relativo a la consideración del SII que a la reclamante correspondía darle el tratamiento de sociedad anónima, siendo en consecuencia procedente la tributación establecida en el inciso 3° del artículo 21 de la LIR, el TTA considera en primer lugar, que debe tenerse en consideración que el principio de legalidad en materia tributaria constituye un límite infranqueable siendo el estricto apego a la legalidad un imperativo que obliga tanto al contribuyente, como a la autoridad impositiva y también a la sentenciadora, obligando el señalado principio a que la ley sea interpretada en su sentido estricto, por lo que si en un texto normativo el sentido de la ley está claramente expresado en su texto, debe aplicarse la letra de la ley, y dicho principio ordena que la única autoridad facultada para crear normas tributarias es el legislador, implicando una vulneración al principio de legalidad la creación de una norma tributaria con el argumento a contrario o por analogía utilizado como integrador del ordenamiento jurídico tributario.

En relación con lo anterior, la sentencia dispone que *“el impuesto del artículo 21 es un impuesto sanción que implica la aplicación de una tasa impositiva elevada ascendente al 35%, por lo que esta característica del citado impuesto, impide aplicar a su respecto un criterio interpretativo extensivo o analógico, sin perjuicio de que este tampoco resulta precedente conforme al Principio de Legalidad o reserva aplicable en materia tributaria, todo lo cual también conduce a rechazar la aplicación que de esta disposición ha efectuado el Servicio en la actuación reclamada”*.

Cabe tener presente que la sentencia dictada por el TTA de Valparaíso no fue objeto de recurso por parte del Servicio de Impuestos Internos, encontrándose firme y ejecutoriada.

**“Corp. Group Holding Inversiones Ltda con SII Dirección
de Grandes Contribuyentes”
Rol 865-2018, CS, 13/07/2020**

Materia: Calificación de contrato de promesa de compraventa como mandato.

La Excm. Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia de la Il. Corte de Apelaciones de Santiago que revocó la sentencia de primera instancia que dejó sin efecto las Liquidaciones emitidas por el SII.

El recurrente agrupa sus alegaciones en cuatro capítulos, cuales son: i) Incorrecta aplicación de los artículos 1, 5 y 41 de la Ley N°18.815, en relación con los artículos 2 N°1, 17 N°8 letra a), 18, 29 y 97, todos de la LIR, en cuanto estima que un FIP no puede actuar como mandatario, desarrollar negocios como intermediario, corredor o actuar en representación de otra parte, agregando que el Reglamento Interno del RCC Fondos de Inversión Privado (“RCC FIP”), no lo habilitaba para actuar en representación de Inversiones Conca S.A. (Conca S.A.), hoy Corp Group Holding Inversiones Limitada, de conformidad con lo dispuesto en el contrato de promesa de compraventa, por lo que al no existir tal representación, el mayor valor obtenido por la venta de acciones de Ripley Corp S.A. constituyen una utilidad para RCC FIP y no para Inversiones Conca S.A., ya que el FIP nunca pudo actuar como representante

de otra sociedad, sino que lo hizo a modo propio tanto en la compra de las acciones de Ripley Corp S.A., así como en su posterior enajenación. Asimismo indica que se infringieron los artículos 2 N°1, 17 N°8 a), 18, 29 y 97, todos de la LIR al considerar que el mayor valor por la venta de acciones no se radicó en el patrimonio del FIP, sino que en el reclamante; ii) denuncia la infracción de los artículos 1448, 1545, 1560, 1563 y 1564; 2116, 2123 y 2155, en relación con los artículos 2158, 2159 y 2160, todos del Código Civil y de los artículos 233, 234 y 235 del Código de Comercio, exponiendo la infracción de tales disposiciones al desconocer la sentencia los efectos jurídicos de los contratos denominados “Acuerdo de Intenciones”, “Promesa de Compraventa”, “Contratos de Compra” y “Contratos de Venta”, instrumentos que se complementan y de ellos fluye claramente que la intención que se tuvo al celebrarlos, fue la promesa de compra de las acciones de Ripley Corp. S.A. directamente por el reclamante o por otra entidad que el holding designará, siendo designado finalmente para la compra de las acciones RCC FIP, no siendo aplicable al caso de esta forma el artículo 1448 del Código Civil, pues RCC FIP no ejecutó nada a nombre de Conca S.A., ya que compró las acciones para sí, radicándose en él el dominio de las acciones, las que libremente enajenó con posterioridad; iii) Infracción de las normas reguladoras de la prueba, toda vez que el tribunal de alzada tuvo por acreditado un hecho que no fue probado, cual es la existencia y contenido de un contrato de mandato entre el reclamante y RCC FIP; y (iv) Infracción del artículo 59 del Código Tributario, señalando que el plazo de fiscalización del SII se encontraba vencido.

La Excma. Corte Suprema pronunciándose sobre el recurso señala, en primer término, que los Fondos de Inversión corresponden a entidades utilizadas como vehículos de inversión, sin personalidad jurídica, pero con patrimonio propio, que actúan frente a terceros celebrando actos y contratos, a través de sus representantes, que son las sociedades administradoras. Indica que, en el caso de marras, lo que el recurrente discute es la razón que tuvo la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago para atribuir la calidad de mandatario a RCC FIP respecto de Conca S.A., concluyendo, en primer lugar, que el tribunal de alzada no infringió las normas que regulan a los FIP a la época de los hechos, toda vez que no cuestionó su origen, ni la legitimidad de sus actuaciones comerciales.

Indica que en el caso, para determinar si se trata o no de un mandato es necesario atender a la intención de las partes, indicando que examinado el contrato de promesa suscrito por Conca S.A. no hay nada que indique la existencia de un mandato, ya que no concluyen los elementos que le son propios, por lo que se concluye que las actuaciones de RCC FIP han sido a nombre propio, señalando que en el proceso no hay prueba alguna que acredite la existencia del mandato, carga que le correspondía al SII.

Concluye asimismo que, de la correcta interpretación del contrato de promesa de compraventa, se permite concluir que RCC FIP no actuó como mandataria de la reclamante, no advirtiéndose en Conca S.A. la intención de otorgar un mandato, ya que el contrato de promesa de compraventa, en su cláusula segunda, se establece que CONCA S.A. en su calidad de promitente compradora “*podrá adquirir todo o parte de las acciones directamente o a través de cualquier persona jurídica designada por éste*”, lo cual, en la práctica, se tradujo en que las acciones fueron compradas por una entidad

designada, es decir, RCC FIP, lo que no puede ser considerado como la constitución de un mandato, vulnerando el fallo recurrido el artículo 1564 del Código Civil, indicando asimismo que concluir lo contrario significaría infringir a su vez el artículo 1560 del Código Civil.

Por última señala que, la figura jurídica del caso se asemeja a dos contratos in-nominados, cuales son el contrato por persona a nombrar y el contrato por cuenta de quien corresponda, en el primer contrato el contratante que va a ser sustituido por otro es parte del contrato pudiendo designar o no a su remplazante, y en el segundo quien actúa para que se celebre el contrato es una parte formal pero no sustancial y una vez celebrado el contrato la parte incierta será determinada con independencia de la voluntad del partícipe que gestó la celebración del contrato, no pudiendo configurarse en la especie los elementos de la naturaleza del mandato como son la representación y remuneración, ni se observa una relación donde Conca S.A. confíe la gestión del negocio, razones por las cuales el recurso deducido por el contribuyente es acogido.

La sentencia fue acordada con los votos en contra de los Ministros señores Brito y Dahm.

**“Seguros Vida Security Previsión S.A./Servicio de Impuestos Internos
Dirección Regional Acum. Ing. Corte 4378, 4393, 4535, 4540 Y 4549
todos del año 2019.-”
Rol 4376-2019, ICA Santiago, 31/07/2020**

Materia: Tributación de seguros de vida con ahorro o con cuenta única de inversión.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago rechazó los recursos de protección interpuestos por un conjunto de Compañías de Seguros contra el Servicio de Impuestos Internos, en relación a una supuesta infracción a las garantías constitucionales, por medio de la Circular N°58 del año 2018, que publicó el Suplemento Normativo año 2019, el que, a juicio de los recurrentes, incluye un relevante cambio de criterio en relación con la tributación de seguros de vida con ahorro o con cuenta única de inversión que, hasta esa fecha, según señalan, no constituían rentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporando de esta forma el Suplemento Tributario año 2019 un nuevo hecho gravado.

Según exponen, el cambio de criterio contenido en el Suplemento Normativo consisten en que en la operación renta del año tributario 2019 deberá darse el siguiente tratamiento tributario a los “seguros de vida con ahorro”: (i) Estarán afectos a tributación, generado renta afecta al Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional; (ii) Corresponderá a las Compañías de Seguros determinar las rentas que originen tales seguros; (iii) Corresponderá a la aseguradoras informar al Servicio de Impuestos Internos de dichas rentas mediante la Declaración Jurada N°1890, debiendo emitir un certificado para cada beneficiario, consignando las rentas respectivas; y (iv) Las aseguradoras tendrán la obligación de retención. Lo anterior, señalan los recurrentes, se opone al texto expreso del N°3

del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, así como a la interpretación que, con anterioridad, el propio Servicio de Impuestos Internos había realizado sobre esta materia, estableciendo en contra de las Compañías de Seguros las obligaciones referidas, que solo pueden ser establecidas por ley, y que interfieren gravemente con el desarrollo de su actividad económica, exponiendo su patrimonio a ingentes perjuicios, vulnerando las garantías constitucionales contenidas en el artículo 19 N°21 y N°24 de la Constitución Política de la República.

Afirman asimismo que, el cambio de criterio indicado fue instaurado sin el trámite previo y necesario de consulta pública, por lo que se ha incurrido en una conducta ilegal, al infringir el artículo 6 letra A) N°1 del Código Tributario. Por otro lado, se denuncia la infracción al artículo 3 inciso 1° del Código Tributario, toda vez que, el Servicio de Impuestos Internos ha conferido efecto retroactivo al Suplemento Tributario año 2019 al exigirle a las Compañías de Seguros que determinen, informen y retengan el impuesto que correspondería pagar por los rescates totales o parciales efectuados durante el año 2018. Lo anterior, trae consigo una afectación al derecho a la propiedad consagrado en el artículo 19 N°24 de la Constitución Política de la República, toda vez que, al ser codeudoras solidarias, existe el riesgo inminente que tengan que responder con su propio patrimonio al pago del impuesto dado que se vieron impedidos de retener los impuestos de conformidad lo dispone el Suplemento Tributario.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos señala que no existen acciones u omisiones que sean ilegales o arbitrarias, toda vez que, en primer lugar, las interpretaciones de dicho Servicio no son obligatorias para los contribuyentes, por lo que no pueden amagar y/o vulnerar garantías constitucionales, ya que, las instrucciones dan cuenta de los criterios que el Servicio utilizará en la fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria y los actos en razón de los cuales se determinen diferencias de impuestos, siendo dicha interpretación únicamente obligatoria para los funcionarios del Servicio. En cuanto a la falta de consulta pública, indica que, no se está ante un cambio de criterio, sino que se busca dar operatividad a uno ya instaurado, mediante los Oficios N°2059 de 2001; N°944 de 2006; N°98 de 2010; y N°1535 de 2017. Asimismo, indica que ya en el Suplemento Tributario año 2018, contenido en la Circular N°60 de 2017, se indicaba que los aumentos de patrimonio derivados de seguros de vida con ahorro o con cuenta única de inversión constituían rentas, incremento patrimonial que por lo demás, no se encontraría expresamente considerado en el inciso 1° del N°3 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por su parte, la Il. Corte de Apelaciones, en relación con la supuesta infracción al artículo 17 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, indica que el Director del Servicio, en ejercicio de su facultad de interpretación, concluyó que el señalado precepto únicamente se refiere a los seguros de vida propiamente tales o puros y simples, sin extenderse a aquellos que conlleven un componente adicional, por lo que dicha interpretación no es ilegal ni arbitraria al discernir acerca del tratamiento tributario de contratos de seguros de vida y de instrumentos adicionales a ellos.

En relación con el reproche de ilegalidad relativa a la falta de consulta pública, la Corte indica que se debe considerar en primer lugar si en la Circular N°58 de 2018

efectivamente existía un cambio de criterio o no, cuestión que desestima basada en lo señalado por el Servicio respecto de la Circular N°60 de 2017, y cómo a partir de lo dispuesto en el Suplemento Tributario 2018, representantes de las Aseguradoras de Chile, se reunieron con personeros del Servicio, requiriendo y reiterando un pronunciamiento acerca de la interpretación del artículo 17 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en la Circular N°60, concluyendo que la tributación de seguros de vida con componente de ahorro o de inversión, no nace con la Circular N°58 de 2018.

Desestima asimismo la Iltma. Corte de Apelaciones la infracción al principio de legalidad denunciado, en relación con la supuesta creación de un nuevo tributo, toda vez que el artículo 17 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta es una norma de excepción, que debe ser interpretada restrictivamente, indicado que las adiciones al seguro de vida de componentes que lo excedan, como en el caso, el retiro total o parcial e interés o rentabilidad que conllevan, con cargo al ahorro o inversión subyacente, no es una suma que se perciba con ocasión del cumplimiento del seguro de vida, sino que una renta gravada porque representa el rédito de una inversión en instrumentos financieros no supeditada su disponibilidad a la ocurrencia del siniestro.

En relación con la supuesta aplicación retroactiva de la Circular N°58 alegada por los recurrentes, y la concurrencia del derecho establecido en el artículo 26 del Código Tributario, la Iltma. Corte de Apelaciones estima que la interpretación contenida en dicha Circular reitera los lineamientos generales de la Circular N°60 de 2017, y de varios otros pronunciamientos, que indican que los intereses y rentabilidades originadas a partir del componente ahorro o inversión, rescatadas total o parcialmente, como constitutivas de renta, por lo que no es posible a las personas naturales asilarse en dicha normativa y menos declararse por esta vía la aplicación del artículo 26 del Código Tributario. Indica que, para las Compañías de Seguros, al no tener el carácter de contribuyentes de este tributo, tampoco cabe la aplicación de la norma, aun cuando estén solidariamente obligadas a solucionarlo, lo que no muta su condición frente al pago del referido impuesto.

En lo concerniente a la obligación de las Compañías de Seguro de retener, informar y certificar las rentas y respectivos impuestos, indica que dichos deberes existían con anterioridad a la emisión de la Circular N°58, citando al efecto los artículos 73 y 83 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, fuente, en definitiva, a juicio del sentenciador, de las obligaciones indicadas.

Por último, en lo que dice relación con la vulneración de las garantías constitucionales denunciadas, la Iltma. Corte de Apelaciones indica que no puede prosperar ninguna de ellas, toda vez que, en relación con la igualdad ante la ley no hay afectación, pues la tributación de los seguros de vida con ahorro o cuenta única de inversión, para todos los contratantes y oferentes, se sujeta a unas mismas reglas, señala asimismo que no existe afectación al artículo 19 N°21 de la Carta Fundamental, ya que la Circular N°58 solo contiene directrices para el proceso de operación renta del año 2019 que no interfiere en el desarrollo de una actividad económica ni altera el régimen de tributación de las Compañías ni de los contratantes. Por su parte, en cuanto al derecho contemplado en el N°22 del artículo 19 del texto constitucional no

aparece que se imponga a las aseguradoras más obligaciones que las expresamente contempladas en la ley ni que se cree un nuevo hecho gravado, asimismo, considera que no existe afectación al derecho de propiedad pues simplemente se trata de la aplicación de la ley tributaria a hechos gravados.

La sentencia fue objeto de 3 recursos de apelación, los cuales se tuvieron por interpuestos con fecha 11 de agosto de 2020, concediéndose y elevándose los autos y antecedentes a la Excm. Corte Suprema para su conocimiento y resolución.

**“Sociedad Inmobil. E Invers. Lago Villarrica Ltda.
con Servicio de Impuestos Internos V D.R. Valparaíso”
Rol 33-2020, ICA Valparaíso, 09/10/2020**

Materia: Interrupción del plazo para reclamar judicialmente por la solicitud de revisión realizada al amparo del artículo 6 letra a) del Código Tributario.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Valparaíso acogió el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por el TTA de Valparaíso que acogió el incidente de extemporaneidad promovido por el SII, declarando que se rechaza dicho incidente, debiendo el tribunal de primera instancia dictar la resolución que en derecho corresponda, dando curso progresivo a los autos.

El tribunal de alzada dispone que la reclamante solicitó, dentro del plazo para reclamar jurisdiccionalmente las Liquidaciones emitidas por el SII, su revisión administrativa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 letra b) del Código Tributario, norma que, a juicio del tribunal de alzada, no indica si dicha solicitud suspende o interrumpe el plazo para interponer el reclamo ante el TTA correspondiente, sin perjuicio que, según señala, el artículo 54 de la Ley N°19.880 dispone que “*planteada la reclamación se interrumpirá el plazo para ejercer la acción jurisdiccional (...)*”, estableciendo la sentencia que dicha norma resulta aplicable al caso, aduciendo asimismo que el inciso 2° del artículo 1° de la Ley de Procedimiento Administrativo establece que dicho cuerpo legal “*se aplicará con carácter supletorio*”, concluyendo de esta forma que, no existiendo normal especial en el Código Tributario que regule la materia, ya que el artículo 123 bis regula únicamente la suspensión del plazo con ocasión de la interposición del recurso de reposición administrativo voluntario, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley N°19.880.

De esta forma, en virtud de lo expuesto anteriormente, la Iltma. Corte de Apelaciones de Valparaíso concluye que, por la solicitud de revisión administrativa realizada por la reclamante al SII al amparo de lo dispuesto en el artículo 6 letra b) del Código Tributario, en el caso operó la interrupción del plazo para reclamar judicialmente las Liquidaciones, por lo que considera que el reclamante interpuso su reclamación tributaria ante el TTA dentro de plazo legal.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

SELECCIÓN OFICIOS DE RENTA, IVA Y OTRAS NORMAS PUBLICADOS DURANTE 2019 Y 2020

Ley de Impuesto sobre la Renta

1. ORD. N° 2465 DE 27.09.2019
2. ORD. N° 2625, DE 10.10.2019
3. ORD. N° 2800, DE 12.11.2019
4. ORD. N° 2876, DE 22.11.2019
5. ORD. N° 2877, DE 22.11.2019
6. ORD. N° 2917, DE 29.11.2019
7. ORD. N° 2972, DE 05.12.2019
8. ORD. N° 199, DE 17.01.2020
9. ORD. N°449, DE 28.02.2020
10. ORD. N° 641, DE 27.03.2020
11. ORD. N° 710, DE 14.04.2020
12. ORD. N° 1337, DE 15.07.2020
13. ORD. N° 1481, DE 03.08.2020
14. ORD. N° 1757, DE 21.08.2020

Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios

1. ORD. N° 1881, DE 10.07.2019
2. ORD. N° 1991, DE 26.07.2019
3. ORD. N° 3024, DE 13.12.2019
4. ORD. N°243, DE 04.02.2020
5. ORD. N° 433, DE 27.02.2020
6. ORD. N° 463, DE 03.03.2020
7. ORD. N° 810, DE 21.04.2020
8. ORD. N° 2469, DE 02.11.2020

Otras normas tributarias

1. ORD. N° 2098, DE 09.08.2019
2. ORD. N° 2522, DE 04.10.2019

OFICIOS RENTA

ORD. N° 2465 DE 27.09.2019

Conceptos clave: Rentas de fuente extranjera, crédito por impuestos pagados en el extranjero, determinación paridad cambiaria.

Se le consulta al Servicio sobre la fecha que se debe considerar para fijar la paridad cambiaria de los impuestos pagados en el extranjero para efectos de su utilización como crédito en Chile, así como la posibilidad de que la paridad se establezca directamente entre la moneda extranjera en que se hubieren pagado los referidos impuestos y aquella en que el contribuyente lleva su contabilidad, debidamente autorizado por el Servicio.

Respecto de la primera consulta, precisa que el art. 41 A letra E N° 1 de la LIR exige que tanto la cantidad de los impuestos como las rentas gravadas sean convertidas a su equivalente en pesos —o a la moneda en que el contribuyente lleve su contabilidad—, de acuerdo a la paridad cambiaria entre las respectivas monedas, sin hacer referencia a un momento específico, entre el adeudamiento del impuesto o el momento de su pago. Al respecto, el Servicio señala que, no existiendo una regla explícita para dilucidar este problema, deberá atenderse al carácter accesorio de los impuestos frente a las rentas en base a las cuales se determina. En dicho sentido, el art. 12 de la LIR, establece como regla general, que las rentas de fuente extranjera deberán reconocerse al momento de su percepción, por lo que el impuesto deberá determinarse, y su paridad calcularse, al momento en que éste sea pagado. Por otro lado, tratándose de rentas provenientes de establecimientos permanentes en el exterior o de rentas del art. 41 G de la LIR, al reconocerse éstas desde su devengo, la paridad aplicable a los impuestos pagados en el extranjero en estos casos corresponde a aquella que se determine al momento de su adeudamiento.

Por su parte, respecto de su segunda consulta, se resuelve que en tanto exista una autorización por parte del Servicio para que la contabilidad del contribuyente sea llevada en moneda extranjera, la conversión cambiaria de los impuestos pagados en el extranjero se realizará según la paridad de la moneda en que se hubieren pagados los impuestos en el extranjero —reales brasileros, en este caso— y aquella autorizada —dólares estadounidenses, en este caso—.

ORD. N° 2625, DE 10.10.2019

Conceptos clave: Crédito IPE, tercer estado, venta de inmuebles.

Se le solicita al Servicio confirmar si un inversionista persona natural chileno tiene derecho a utilizar como crédito IPE aquel impuesto a la renta pagado por sociedades coligadas en los Estados Unidos de Norte América sobre las utilidades repartidas a una sociedad Coligante Extranjera que posteriormente son distribuidas como dividiendo a Chile y por las cuales se detenta directa o indirectamente el 10% o más del capital en cada una de ellas.

Al respecto, el Servicio señala que los contribuyentes que cumplan con los requisitos del art.o 41 A de la LIR (vigente al 31 de diciembre de 2019), que perciban dividendos o efectúen retiros de utilidades de una sociedad constituida en el exterior, podrán acreditar en Chile en la forma que determina la norma indicada, el impuesto a la renta que haya debido pagar o se le haya retenido en el extranjero, por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados desde la sociedad extranjera y también, en forma proporcional, el impuesto pagado por dicha sociedad extranjera respecto de sus propias rentas.

Adicionalmente, señala que también pueden acreditarse en Chile el impuesto a la renta soportado por una o más subsidiarias de una sociedad extranjera, en la parte de las utilidades que repartan a la sociedad extranjera que remesa dichas utilidades al contribuyente chileno, siempre que la sociedad extranjera posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las subsidiarias extranjeras. Ahora, en el caso que la subsidiaria extranjera este domiciliada en un tercer país, dicho país debe tener vigente con Chile un convenio para evitar la doble tributación internacional o un acuerdo que permita el intercambio de información para fines tributarios.

En ese sentido, atendido que tanto Chile como los Estados Unidos de Norte América suscribieron la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria la que fue aprobada por el Congreso Nacional de Chile el 5 de Noviembre de 2015 y promulgada por D.S. N° 104 de 2016 del Ministerio de RREE y por lo tanto se encuentra vigente, la cual, entre otras materias, establece y regula el intercambio de información entre los países signatarios, el inversionista chileno estará habilitado para utilizar como crédito IPE el impuesto a la renta pagado por las sociedades Coligadas EE.UU. en los Estados Unidos de Norte América sobre las utilidades repartidas a la sociedad Coligante Extranjera y posteriormente distribuidas como dividendo a Chile.

ORD. N° 2800, DE 12.11.2019

Conceptos clave: Crédito, RENFE, servicios prestados en Chile, Convenios de Doble Tributación (CDTI).

Se solicita al Servicio pronunciarse sobre el uso del crédito por impuestos pagados en el exterior tratándose de rentas provenientes de servicios prestados en Chile a entidades extranjeras. En particular el contribuyente solicita aclarar si el límite del 32% o 35% de Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE) respecto del crédito por impuestos pagados en el extranjero, que puede utilizarse como crédito contra impuestos en Chile, aplica cuando se trata de rentas de fuente chilena que son gravadas en el extranjero, lo anterior, en el caso de rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares. Además, solicita dar cuenta de la oportunidad en la que se puede acreditar los impuestos pagados en el extranjero, según los arts. 41 C y 41 A letra C) de la LIR.

Al respecto, el Servicio señala que, la finalidad del crédito total por impuestos extranjeros que se determina sobre la base de la RENFE es evitar que los impuestos pagados en el extranjero subsidien el pago de los impuestos chilenos determinados

sobre rentas no sujetas a doble tributación internacional, pero haciendo referencia solo a las rentas de fuente extranjera, por lo que respecto al límite del 32% o 35% de la RENFE constituye un límite general aplicable solo a las rentas de fuente extranjera gravadas en el exterior, ya sea que provengan de países con los cuales Chile ha suscrito un CDTI que se encuentre vigente o no. Por el contrario, a las rentas de fuente chilena gravadas en el exterior, no les resulta aplicable el referido límite. Respecto a lo segundo, el Servicio señala que la oportunidad en la que se debe acreditar los impuestos pagados en el extranjero corresponde en el ejercicio en que exista percepción efectiva de las rentas de fuente chilena gravadas en el extranjero —que ya fueron reconocidas en Chile en ejercicios anteriores sobre base devengada en conformidad al art.29 de la LIR— y pago de los impuestos extranjeros correspondientes, pudiendo utilizar los impuestos pagados en el extranjero como crédito en la medida que cumpla con los requisitos del art. 41° de la LIR.

ORD. N° 2876, DE 22.11.2019

Conceptos clave: Titularidad activo intangible, Convenio de Doble Tributación (CDTI), regalías.

Se solicita pronunciamiento al Servicio respecto a si los pagos recibidos por una persona jurídica con residencia en Reino Unido, por concepto de la titularidad de un activo intangible, deben ser calificados como rentas del art. 12 del CDTI vigente entre Chile y dicho Estado.

Un contribuyente con residencia en Reino Unido, que, a cambio de una suma determinada, adquirirá de parte de una compañía minera chilena, una regalía consistente en el derecho a recibir un determinado porcentaje del producto neto de fundición (comúnmente conocido en inglés como “Net Smelter Return”), en base trimestral, por un plazo de 15 años, prorrogable conforme a las condiciones que se pactarán en el respectivo acuerdo contractual.

En cuanto a la naturaleza jurídica de esta clase de derechos, mediante el Oficio N° 1773 de 1999, el Servicio concluyó que, de acuerdo a las normas de la LIR, deben ser calificados como activos intangibles. En lo que se refiere a la aplicación del CDTI entre Chile y el Reino Unido, el Servicio concluye que la renta en cuestión proviene de la explotación de una propiedad intangible y queda comprendida en el concepto de regalía que define el art. 12(3) del Convenio entre Chile y el Reino Unido.

Lo anterior, puesto que la citada norma señala que el término regalías, significa, entre otras cosas, las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre cualquier patente, marca, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Así, la incorporación de la expresión “u otra propiedad intangible”, debe entenderse como una clara extensión del ámbito de aplicación del art. 12, mediante la cual se permite incluir dentro del concepto de regalía a todas las cantidades que se paguen por la utilización o el derecho a la utilización de intangibles distintos a los mencionados explícitamente en la norma.

ORD. N° 2877, DE 22.11.2019

Conceptos clave: Fusión transfronteriza, reorganización empresarial internacional, utilidades financieras, RAI.

Se solicita el pronunciamiento del Servicio sobre los efectos de una fusión transfronteriza efectuada al amparo del art. 99 de la Ley N°18.046 y en el contexto de una reorganización empresarial internacional, en que la empresa absorbente está situada en Chile y se encuentra acogida al régimen de la letra B) del art. 14 de la LIR. Se pide confirmar los siguientes criterios: 1) que las utilidades financieras registradas en la entidad absorbida extranjera no deben ser incorporadas en ningún registro de renta empresarial de la sociedad chilena absorbente al momento de la absorción; 2) al determinar el capital propio tributario de cierre de la absorbente al 31 de diciembre del año de la fusión, el aumento patrimonial que se produzca con ocasión de la absorción de la entidad extranjera se reflejará en un mayor RAI; 3) las utilidades financieras provenientes de la entidad extranjera absorbida quedarán afectas a impuestos en Chile únicamente en el momento que la sociedad absorbente distribuya dividendos o efectúe disminuciones de capital que sean percibidas por contribuyentes de impuestos finales.

Al respecto, el Servicio señala que en un proceso de fusión donde sería absorbida una entidad extranjera por una sociedad chilena, no resulta aplicable la letra D), del art. 14 de la LIR que regula los procesos de reorganización empresarial bajo los nuevos regímenes de tributación, ya que la empresa que resulta absorbida no es un contribuyente que declare en Primera Categoría su renta efectiva según contabilidad completa y, por tanto, tampoco confecciona o mantiene un registro de sus rentas empresariales. Asimismo, aclara que las utilidades financieras acumuladas en la absorbida a la fecha de la fusión no tienen incidencia en los registros que deba mantener la absorbente sino hasta el término del ejercicio en que se perfeccione la fusión, al momento de determinarse el RAI. De esa manera, el Servicio concluye que: 1) las utilidades financieras registradas en la entidad absorbida extranjera no deben ser incorporadas en ningún registro de renta empresarial de la sociedad chilena absorbente al momento de la absorción; 2) al 31 de diciembre del año de la absorción, al determinar el capital propio tributario de cierre de la absorbente, el aumento patrimonial con ocasión de la absorción de la entidad extranjera se reflejará en un mayor RAI; y, 3) la tributación de las utilidades financieras con los impuestos finales, como parte del saldo RAI, corresponderá al momento del retiro, remesa o distribución que se efectúe desde la empresa absorbente, o bien al momento de efectuarse una disminución de capital; o a su término de giro.

ORD. N° 2917, DE 29.11.2019

Conceptos clave: Acreditación gastos, fotos digitalizadas.

Se solicita pronunciamiento al Servicio respecto a la posibilidad de acreditar gastos mediante fotos digitalizadas de los comprobantes de pagos efectuados con tarjeta de crédito.

El Servicio señala que el art. 17 del CT ordena que los libros de contabilidad junto con la documentación correspondiente deben conservarse mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones. De este modo, la norma obliga a conservar dichos documentos, siendo la primera opción conservar los documentos originales durante el plazo indicado. No obstante, el contribuyente puede adoptar las precauciones necesarias para preservarlos de la mejor forma posible, entre las cuales se cuenta su digitalización, siempre que ésta implique un fiel e íntegro reflejo respecto del original emitido en papel.

Por otra parte, para efectos de la LIR, el art. 31 inc. primero, exige que los gastos se acrediten o justifiquen de manera fehaciente ante el Servicio. De este modo, si bien la prueba de cada gasto en particular podría variar dependiendo de la relevancia del mismo, es posible señalar que, en principio y dentro los parámetros descritos en su consulta, la modalidad planteada cumpliría el estándar exigido por la ley, mientras sea coincidente con la contabilidad y otros antecedentes a ponderar dependiendo del caso.

En cuanto a los arts. 54 y 58 de la Ley del IVA y el art. 72 de su Reglamento, conforme al art. 54, los comprobantes o recibos generados en transacciones pagadas a través de medios electrónicos, tienen el valor de boletas de ventas y servicios. Por su parte, el artículo 58 dispone que los originales de las boletas deben ser conservados por los respectivos contribuyentes durante 6 años. Sin embargo, se aclara que los originales de las boletas deben conservarse en poder del vendedor, no del comprador como sería su caso, por lo que tales normas en específico no le resultan aplicables.

De este modo, el Servicio concluye que resultaría suficiente la foto digitalizada del comprobante de la transacción, considerando que los documentos emitidos en papel se encuentran sujetos a próximo deterioro.

ORD. N° 2972, DE 05.12.2019

Conceptos clave: Fondos de inversión, pérdida tributaria, pago provisional de utilidades absorbidas, oficios N° 659 y 600 de 2018.

Se solicita el pronunciamiento del Servicio sobre la procedencia de recuperar el IDPC como pago provisional por utilidades absorbidas por parte de un fondo de inversión privado que tributa como sociedad anónima, atendida la particularidad de que su único aportante es una asociación gremial que no se encuentra sujeta a impuestos finales.

Mediante Oficio N° 659 de 2018 el Servicio interpretó que, si una sociedad no tiene, directa o indirectamente, propietarios afectos a los impuestos finales, no queda sometida a ninguno de los regímenes generales de tributación establecidos en el art. 14 de la LIR. De este modo, estimó que a dichas sociedades no les resultan aplicables las reglas de asignación de créditos, la obligación de llevar registros como el SAC, y que sus accionistas nunca podrán obtener devolución del crédito en calidad de pago provisional por utilidades absorbidas. Sobre el mismo tema, la Circular N° 49 de 2016 instruyó que la imputación de la pérdida tributaria a los dividendos percibidos debe efectuarse a todo evento, siendo la única condición que ellos estén afectos

a impuestos finales. Por su parte, mediante Oficio N° 476 de 2018 se indicó que la recuperación del referido impuesto como pago provisional *“no debe ser incluido como un ingreso o rentas para efectos tributarios, puesto que se reconoce dicho ingreso al imputar la pérdida tributaria al dividendo efectivamente percibido, incrementado en el monto del crédito por Impuesto de Primera Categoría”*.

En relación a la recuperación como pago provisional, el Servicio aprecia que tal mecanismo opera únicamente en el contexto de la determinación de la base imponible del IDPC, de manera que no considera la situación tributaria de los propietarios de la sociedad afecta a dicho tributo. En consecuencia, las referidas sociedades que no puedan someterse a los regímenes de tributación del art. 14 de la LIR, y que por ende no requieran llevar registros como el SAC, ello debe entenderse únicamente acotado a los créditos que puedan ser utilizados por sus propietarios, y en ningún caso hacerse extensivo al IDPC pagado por las utilidades de terceros que perciba la sociedad en cuestión, y que deben considerarse como pagos provisionales a la hora de imputar tales utilidades a una pérdida tributaria.

Lo anterior constituye un cambio de criterio respecto de lo interpretado por el Servicio en Oficios N° 659 y 660 de 2018.

ORD. N° 199, DE 17.01.2020

Conceptos clave: Organización sin fin de lucro, destinación de bienes, cuotas, ingreso no renta.

Se le solicita al Servicio confirmar si la destinación de bienes de parte de una persona jurídica sin fines de lucro, con motivo de su disolución, produce un incremento patrimonial afecto a impuestos cuando quien los recibe es también una persona jurídica sin fines de lucro.

Al respecto, señala el Servicio que si bien el ingreso de bienes al patrimonio de una persona jurídica sin fines de lucro se condice con el concepto de renta del art. 2 N° 1 de la LIR, al tratarse de un incremento patrimonial, la Circular N° 44 de 2016 instruye que los aportes que reciba una fundación que cuenta con personalidad jurídica deberán considerarse como cuotas erogadas por sus asociados, en los términos del art. 17 N° 11 de la LIR, de manera que serán no constitutivos de renta para ésta.

En consecuencia, la destinación del patrimonio de una persona jurídica sin fines de lucro a otra persona jurídica sin fines de lucro, con ocasión de la disolución de la primera y en cumplimiento de sus estatutos, será un incremento patrimonial no constitutivo de renta para la segunda.

ORD. N° 449, DE 28.02.2020

Conceptos clave: Intereses, préstamo, adquisición de derechos, fusión inversa.

Se solicita al Servicio pronunciarse sobre la situación tributaria, de acuerdo al art. 31 N°1 de la LIR, de los intereses de un préstamo obtenido en un banco chileno o extranjero, para adquirir los derechos de una compañía domiciliada en Chile. En

particular, el contribuyente señala que un inversionista extranjero planea adquirir una sociedad operativa constituida en Chile (Operativa). Para ello, el inversionista se encuentra estudiando la posibilidad de constituir una sociedad en Chile (Constituida) y endeudarse con un banco local o entidad extranjera para obtener los fondos para adquirir esta sociedad. Posteriormente estudia la posibilidad de fusionar ambas sociedades en una sola entidad que concentraría tanto la operación como la deuda financiera, siendo Operativa la sociedad que subsista del proceso de fusión, lo que se realizaría a través de la modalidad “inversa”, es decir, proceso mediante el cual la filial absorbe a su matriz, quedando el préstamo finalmente radicado en la sociedad continuadora. Es por esto que se consulta sobre la posibilidad de deducir como gasto, los intereses del citado préstamo, tanto respecto de la empresa que adquirió el crédito (sociedad Constituida absorbida) como de la compañía continuadora (sociedad Operativa absorbente).

Al respecto, el Servicio señala que, de acuerdo al art. 31 de la LIR e instrucciones contenidas en la Circular N°62 de 2014, los intereses y demás gastos financieros que se paguen, devenguen o adeuden a partir del 1° de octubre de 2014, pueden ser deducidos como gasto, en tanto accedan a créditos destinados por el contribuyente a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos, y en general, cualquier tipo de capital mobiliario, aun cuando estos bienes no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría, siempre que cumplan con los requisitos generales del inc. 1 del art. 31° de la LIR. Por último, señala que, si dicha deuda se radica por fusión en la entidad absorbente, esta última podrá deducir como gasto los referidos intereses.

ORD. N° 641, DE 27.03.2020

Conceptos clave: Impuesto adicional, exención, venta indirecta, reorganización de grupo empresarial.

El Grupo XXXXX en el Estado YYYYY se encuentra evaluando un proceso de reorganización dentro del mismo grupo empresarial que tenga por objeto lograr una controladora o Holding única para las inversiones en Hispanoamérica. En lo que respecta a Chile, este proceso de reorganización del grupo empresarial generaría un cambio indirecto de propiedad o “venta indirecta”.

Para propósitos de la inversión en Chile, el proceso en YYYYY, se realizaría casi en su totalidad mediante el aporte de la totalidad de la participación que ZZZZZ (sociedad española) es dueña en QQQQQ (sociedad española) en el aumento de capital que se efectuaría a una sociedad española también controlada por ZZZZZ. Este aporte no originará flujos efectivos de dinero para ZZZZZ, la que como contraprestación por el referido aporte recibirá únicamente una participación o acciones en la sociedad TTTTT; este aporte tampoco generará renta o mayor valor para ZZZZZ, ya que la participación o acciones recibidas conservarán el costo tributario de la participación aportada. Esta situación, conocida en YYYYY como una forma de régimen de neutralidad fiscal, sería la mecánica utilizada para realizar el proceso de reorganización, en lo que a las inversiones en Chile corresponde.

Dado que en el proceso de reorganización del grupo empresarial no se generaría renta o mayor valor, solicita confirmar que en la enajenación o venta indirecta que se produzca en Chile con motivo del proceso de reorganización descrito por la vía del aporte, no serían aplicables las hipótesis de hecho gravado señaladas en los incisos tercero y siguientes del art. 10 de la LIR, y, por tanto, no resultará aplicable el impuesto establecido en el art. 58 N° 3 de la misma ley. Además, solicita confirmar que, una vez terminado el proceso de reorganización, y en la eventualidad que YYYYY decida enajenar efectivamente una fracción de la participación en TTTTT, para efectos de determinar el mayor valor o renta que esa enajenación pudiera generar en Chile (venta indirecta), ésta se determinará en función de los elementos concurrentes a la fecha de esa operación.

Al respecto, el Servicio tiene presente que, de acuerdo a lo expuesto, el traspaso de los activos extranjeros, representativos de activos subyacentes situados en Chile, sería efectuado casi en su totalidad mediante el aporte de la totalidad de la participación que ZZZZZ tiene en la sociedad española QQQQQ, enajenación efectuada mediante el aumento de capital en una sociedad española, también controlada por ZZZZZ, aporte que se registraría al costo de adquisición que aquella participación aportada tiene en ZZZZZ.

Dado lo anterior, la operación se enmarca dentro de la hipótesis de excepción establecida en el inciso final del art. 10 de la LIR, es decir, no se grava con IA al haberse efectuado la enajenación en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, manteniéndose siempre bajo la propiedad de un mismo controlador, y no se generaría renta o mayor valor para el enajenante conforme al mecanismo establecido en la letra a) del art. 58 N° 3 de la LIR, al aportarse las referidas acciones en un valor igual a su costo de adquisición.

La situación tributaria del contribuyente quedará en suspenso hasta que se efectúe la enajenación de los activos extranjeros, en los términos establecidos en el citado art. 10, y se produzca un mayor valor en el evento que el grupo decida enajenar una parte o el total de su participación dichos activos; momento en el cual, para efectos de establecer el mayor valor o renta que esa enajenación pudiera generar en Chile (venta indirecta), se determinará en función de las circunstancias de hecho existentes a la fecha de la enajenación.

ORD. N° 710, DE 14.04.2020

Conceptos clave: Reorganización empresarial, Escisión parcial asimétrica, división.

Se le solicita al Servicio un pronunciamiento sobre los efectos tributarios de un proceso de reorganización empresarial efectuado en el exterior, consistente en una escisión parcial asimétrica. El requirente señala que una empresa multinacional, sociedad chilena, posee el control de empresas extranjeras, respecto de las cuales comparte la propiedad con uno o más accionistas minoritarios quienes poseen el porcentaje de participación restante. En ese contexto, señala que ha comenzado a estudiar la posibilidad de devolver al accionista minoritario su participación proporcional en el patrimonio de la empresa extranjera. Para tal efecto, el requirente ha estimado que

la opción más eficiente y óptima desde un punto de vista jurídico en el exterior es realizar una *escisión parcial asimétrica* de la empresa extranjera, mediante la cual se escinde su patrimonio parcialmente en favor de una nueva sociedad (NEWCO) que nace de la escisión, a la cual se le asigna un patrimonio igual a la proporción que le corresponde al accionista minoritario y cuyo único accionista será el mencionado accionista minoritario. Para esto, se reduciría el capital de la sociedad extranjera en la parte correspondiente, mediante la anulación de las acciones del socio saliente, que dejaría de ser accionista de la sociedad extranjera para serlo en forma exclusiva de la nueva compañía que nace de la división, conservando los mismos valores tributarios respecto de aquellos activos y pasivos que se transferirían a la nueva sociedad. Alternativamente, existiría la posibilidad que se convenga que sea la empresa chilena la que se quede como accionista de NEWCO nacida de la escisión parcial y el accionista minoritario con la sociedad remanente.

Al respecto, señala el Servicio que la operación consultada no es una división frente a la legislación chilena, por lo que no puede ampararse en esta figura jurídica para efectos tributarios. Con todo, en el caso que la empresa chilena conserve el total de su participación en el patrimonio de la empresa externa y sean los socios minoritarios extranjeros los que se retiran, no se apreciarían efectos tributarios en relación a la LIR respecto de dicha empresa, en la medida que no se modifique su participación en el capital y patrimonio de la compañía. Por otra parte, en el caso que la sociedad chilena se retire de la sociedad externa, para luego quedar como única accionista de la nueva sociedad que se crea en el extranjero, esto constituiría una devolución de capital desde la sociedad de origen y un aporte a la constitución de una nueva compañía extranjera. Si en virtud del aporte, se recibe una mayor participación en el capital y patrimonio de la nueva sociedad que aquella que representaban los derechos en la sociedad inicial, el aporte producirá un mayor valor, generándose una renta o incremento de patrimonio para dicha compañía.

ORD. N° 1337, DE 15.07.2020

Conceptos clave: Mayor valor, bienes raíces fusionados, avalúo fiscal.

Se le solicita al Servicio pronunciarse sobre el tratamiento tributario de la venta de tres bienes raíces que serían fusionados en un solo rol y bajo el mismo dueño, adquiridos en su minuto por una persona natural sin contabilidad, dos de los cuales fueron adquiridos antes del año 2003 y el tercero después de ese año.

Al respecto señala el Servicio que para determinar el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de un bien raíz resultante de una fusión, cuando algunos de los bienes raíces fusionados fueron adquiridos antes del año 2004 y otros después, se deberá distinguir según la parte o cuota que, en el mayor valor total, le corresponda a cada bien raíz individualmente considerado, siempre que se cumplan los requisitos para calificar la parte o cuota que corresponda como un ingreso no renta.

En particular, para tener parámetros de valoración comparables y determinar la proporción que cada uno de los bienes raíces representa en el mayor valor total, se

deberá considerar el avalúo fiscal de cada uno de los bienes raíces según su avalúo vigente en el semestre anterior al semestre de la fusión.

ORD. N° 1481, DE 03.08.2020

Conceptos clave: Sumas a trabajadores, suspensión contrato, Ley N° 21.227, COVID-19.

Se le solicita al Servicio pronunciarse sobre el tratamiento tributario frente a la LIR de las sumas pagadas por empleadores a sus trabajadores acogidos a la suspensión de sus contratos laborales, conforme a la Ley N° 21.227, con el objeto de paliar los efectos de la actual pandemia que afecta a nuestro país producto del COVID-19.

Al respecto señala el Servicio que los aportes en dinero que los empleadores efectúen a sus trabajadores, destinados a reforzar o suplementar los ingresos de los trabajadores cuyos contratos de trabajo están suspendidos, no corresponden a donaciones del art. 7° de la Ley N° 16.282, sino que constituyen remuneración voluntaria, gravándose respecto del trabajador conforme a las normas del Impuesto Único de Segunda Categoría y deducibles como gasto respecto del empleador.

Por su parte, los aportes en especie no constituyen renta, en tanto se entreguen de manera gratuita y genérica a sus trabajadores y terceros en cumplimiento del deber de cuidado con motivo de la pandemia.

ORD. N° 1757, DE 21.08.2020

Conceptos clave: Dedución de intereses y reajustes como gasto, emisión de bonos, financiamiento de dividendos.

Se le solicita al Servicio determinar si los intereses y reajustes asociados a la emisión de bonos, efectuada para financiar la distribución de dividendos acordada por la junta de accionistas de una sociedad anónima cerrada, cumplen los requisitos para ser rebajados como gasto, conforme al art. 31 de la LIR.

Al respecto, señala el Servicio que se podrá deducir como gasto tributario la totalidad de los intereses y reajustes asociados a los bonos emitidos para obtener financiamiento para pagar una distribución de dividendos acordada por los accionistas, ya que estarían asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio de la sociedad. No obstante, también deberán cumplir con los demás requisitos generales que establece el inciso primero del art. 31 de la LIR para que sean deducibles como gasto, y en la medida que se cumplan con dichos requisitos, no resultaría aplicable el impuesto contenido en el art. 21 de la LIR, que regula la tributación de los gastos rechazados.

Asimismo, el Servicio concluye que existe la posibilidad de rebajar como gasto los intereses y reajustes de los bonos aun cuando una parte de las acciones que la sociedad tiene en una sociedad anónima abierta puedan ampararse bajo el art. 107 de la LIR, por cuanto las acciones que podrían calificar para el referido beneficio generan rentas gravadas en el régimen general —dividendos afectos a impuestos finales— y un eventual ingreso no constitutivo de renta futuro solo se podría producir con la

enajenación de tales acciones, por lo que afectaría a los posibles gastos solo en el ejercicio de la enajenación y en el supuesto que efectivamente generen un ingreso no renta.

En ese sentido, tampoco correspondería aplicar la proporcionalidad de gastos que dispone el art. 33 N° 1, letra e) de la LIR, ya que la totalidad de las acciones generan rentas gravadas con IDPC según el régimen general, con excepción del ejercicio en que se generen ingresos no constitutivos de renta, en el evento que ello ocurriera.

OFICIOS IVA

ORD. N° 1881, DE 10.07.2019

Conceptos clave: Vendedor, habitualidad, venta de inmuebles.

Se le solicita al Servicio pronunciarse sobre el carácter de vendedor “habitual” que afectaría a un contribuyente que en el año 2005 adquirió una parte de una propiedad por herencia y las otras tres partes por la compra a otros herederos, quedando como único propietario del terreno, para luego en el año 2016 construir seis viviendas D.F.L. 2 en condominio en dicha propiedad, con financiamiento propio y para arrendamiento, pero que, producto de la situación del mercado inmobiliario donde se localizan las viviendas, conviene vender todas o parte de ellas.

Al respecto señala el Servicio que, para ser calificado de vendedor habitual, resulta relevante la determinación del ánimo que guio al contribuyente a adquirir los bienes que posteriormente vende, siendo habitual si el ánimo que lo guio fue la reventa. En ese sentido entiende que, en el caso de inmuebles nuevos, construidos o mandados a construir, debe determinarse su ánimo y calificarse su carácter de habitual al tiempo en que se verifica la construcción de dichos inmuebles, toda vez que aquél —con independencia de la adquisición del terreno en el cual se emplazan— corresponde al momento en que se adquieren los bienes susceptibles de ser gravados con IVA.

Así, en la medida que el contribuyente pueda acreditar fehacientemente su finalidad rentista, por medio, por ejemplo, de contratos de arrendamiento u otros análogos sobre dichos inmuebles, y consecuentemente con lo anterior, en el caso que deba llevar contabilidad, haya otorgado a éstos el tratamiento de activo fijo, entre otros antecedentes, cabría concluir que el ánimo que guio al contribuyente al adquirirlos no fue su reventa, lo que, a su vez, excluiría la existencia de habitualidad, de tal manera que su venta no se encontraría afecta a IVA.

ORD. N° 1991, DE 26.07.2019

Conceptos clave: Empresa de movilización urbana, arrendamiento de bienes corporales muebles, transporte de pasajeros.

Se solicita al Servicio ratificar que una empresa califica como empresa de movilización urbana, y, por tanto, sus ingresos provenientes exclusivamente del servicio de transporte de pasajeros, se benefician de la exención establecida en el art. 13, N° 3 de la Ley del IVA.

La empresa proveería un sistema de transporte interurbano de bicicletas públicas que permitirían a los usuarios transportarse por sí mismos de un lugar a otro, para lo que dispondría de una serie de medios y recursos: estaciones, bicicletas, sistemas de posicionamiento satelital, aplicación móvil de información y pagos, flota de camiones con autorización de uso de vías exclusivas para transporte de bicicletas, algoritmo de flujos permanentes, monitoreo de posicionamiento de estaciones y vehículos, integración con los demás sistemas de transporte urbano, entre otros.

De acuerdo a la referida norma, están exentas de IVA, entre otras, las “empresas de movilización urbana” y no, específicamente, las “empresas de transporte” (empresario de transporte) o quienes presten sus servicios mediante la celebración de contratos de transporte. La palabra “movilización” comprendería tanto a la empresa que activamente despliega las actividades de movilización urbana (“poner en” movimiento) como aquella que “pone a” disposición del público los medios de transporte necesarios para su propia movilización urbana. En este sentido, el Servicio señala que, para calificar como una empresa de movilización urbana, resulta indispensable que la actividad no se agote en el mero arriendo de bienes corporales muebles, debiendo integrarse con el transporte público urbano respectivo.

Por otra parte, la expresión “ingresos provenientes del transporte de pasajeros” abarcaría tanto los ingresos que obtiene una empresa que, por sí misma o a través de terceros, preste el servicio de transporte, como aquella empresa que se limita a “disponibilizar” medios de transporte para que los usuarios ejecuten el transporte o se movilicen por sí mismos, sin el auxilio de terceros.

ORD. N° 3024, DE 13.12.2019

Conceptos clave: Arrendamiento inmuebles, principio de legalidad, derecho a crédito fiscal IVA.

Se le solicita al Servicio pronunciarse respecto a la procedencia de gravar con IVA un contrato de arrendamiento de inmuebles, en que no se entregaron bienes muebles, y a las implicancias de pactar contractualmente la aplicación de dicho impuesto.

Con respecto a la primera consulta, el Servicio aclara que, por regla general, el arrendamiento de bienes inmuebles está exento de IVA, pero en caso de estar amoblados o contar con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de una actividad comercial o industrial, debe aplicar el impuesto mencionado.

Por otra parte, en cuanto a la posibilidad de que las partes libremente pacten gravar un servicio con IVA, el Servicio hace presente que el principio de legalidad de los tributos consagrada en la Constitución Política de la República exige que los elementos de la obligación tributaria, entre otros, el hecho gravado, deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, por lo que los particulares no pueden alterar las normas legales que determinan los elementos del tributo, por la vía de pactar que a un hecho gravado por la ley con IVA no se le aplicará tal tributo, o viceversa.

En este último caso, esto es, si un contribuyente grava con IVA una operación que no está afectada a dicho tributo y emite las respectivas facturas afectas a dicho impuesto, el Servicio señala que, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales, y en la medida que no se haya corregido su declaración a través de la emisión de nota de crédito en el mismo período tributario de la factura, o no se haya solicitado su devolución, el contribuyente receptor de una factura, que no tuvo responsabilidad en el incumplimiento de su contraparte, no perderá el derecho a crédito fiscal por el monto que le fue efectivamente recargado, en la medida que se haya dado cumplimiento a todas las exigencias señaladas en los arts. 23° al 25° de la Ley del IVA.

ORD. N°243, DE 04.02.2020

Conceptos clave: Mandato con representación, remuneración, facturas.

Se solicita al Servicio pronunciarse sobre diversas situaciones tributarias derivadas de la implementación de estructura dentro de un grupo empresarial que permita facilitar la administración de los pagos de todo tipo del grupo. Para ello, el grupo constituiría una sociedad gestora de pagos cuyo único giro u objeto sería operar como centro pagador y administrador de los fondos de las filiales operativas, en representación y por cuenta y riesgo de estas últimas, en calidad de mandatario civil. La sociedad gestora recibirá una remuneración mensual por el cumplimiento de su encargo, en los términos y condiciones fijadas en el mandato. Ahora bien, respecto del IVA el contribuyente busca confirmar si las remuneraciones que las filiales operativas paguen a la sociedad gestora por el cumplimiento de su mandato no se encontrarían exentas a IVA, y si es así, la sociedad gestora debería emitir facturas exentas o no gravadas con IVA para el cobro de su remuneración.

Al respecto, el Servicio señala que son hechos gravados con IVA las rentas provenientes del comercio, como son la “comisión o mandato mercantil” y los realizados por “agencias de negocios”. A raíz de lo anterior el Servicio establece que, en el caso del contrato de mandato, sea éste con o sin representación, sólo se encontrará gravado con IVA, en la medida que se trate de un mandato comercial, esto es, aquellos en que el encargo encomendado tenga por finalidad la gestión de uno o más negocios lícitos de comercio. Por otro lado, en relación a las agencias de negocios, cabe señalar que éstas son empresas que suponen una organización estable, que puede prestar servicios a distintas personas a la vez, y cuyo objetivo es facilitar a sus clientes la ejecución de sus negocios, a través de la prestación de una serie de servicios de la más variada índole, tanto civiles como mercantiles, debiendo ser una empresa abierta al público. En conclusión, señala el Servicio, que el contrato de mandato por no constituir un mandato comercial; ni verificar la sociedad gestora los requisitos para ser considerado como una agencia de negocios no se encuentra gravado con IVA y que, por la remuneración respectiva, deberán emitirse los documentos tributarios establecidos en la Resolución Exenta N°6080 de 1999.

ORD. N° 433, DE 27.02.2020

Conceptos clave: Artículo 27 bis, devolución por activo fijo, plantaciones frutales.

Se le solicita al Servicio pronunciarse sobre la aplicación del art. 27 bis de la Ley del IVA por remanente originado en la adquisición de insumos agrícolas, específicamente respecto de aquellos desembolsos incurridos en la mantención y conservación de plantaciones primitivas, es decir, plantaciones nuevas que por su estado no entrarán en explotación sino hasta dentro de un plazo de crecimiento y maduración.

Al respecto señala el Servicio que, para efectos de la aplicación del art. 27 bis de la Ley del IVA, se debe distinguir entre aquellas plantaciones frutales en explotación con respecto de las nuevas plantaciones, es decir, aquellas que aún no están en producción, puesto que los desembolsos que constituyan su costo serán distintos.

Así, respecto de las plantaciones frutales en explotación, constituyen costo del activo todas aquellas partidas en que se incurra directamente para su crecimiento y mantención, como la preparación del terreno, mano de obra semillas e insumos, etc., mientras que deberán considerarse como gastos de la explotación aquellos necesarios para la conservación de las mismas, como abonos, herbicidas y servicios de poda.

En cambio, a diferencia de lo que sucede con las plantaciones frutales en explotación, todos los gastos relacionados a las nuevas plantaciones (en tanto no entren en producción y por consiguiente no generen ingresos) se deberán considerar como costo de las mismas, procediendo en consecuencia respecto de ellos, el derecho a la recuperación dispuesto en el art. 27 bis de la Ley del IVA, en atención a que éstas no entrarán en explotación sino hasta dentro de un plazo determinado de crecimiento y maduración.

ORD. N° 463, DE 03.03.2020

Conceptos clave: Venta o enajenación, derechos o una cuota sobre un bien inmueble, activo fijo.

Se solicita pronunciamiento al Servicio respecto a si la enajenación de derechos o una cuota recaída sobre bienes inmuebles que forman parte del activo fijo del contribuyente y, bajo condición de haber tenido derecho al crédito fiscal en su adquisición, se grava o no con IVA.

Al respecto, en opinión del Servicio el art. 8 letra m) de la Ley del IVA, el cual corresponde a un hecho gravado especial, debe ser asimilado a una venta. En ese sentido, el art. 2 de la Ley del IVA señala que, para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá por “venta”, toda convención, independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.

No obstante, el hecho gravado especial contenido en la letra m), del art. 8° recae sobre una convención en particular, esto es, la venta de bienes corporales muebles

e inmuebles por lo que no lo configuran las otras hipótesis contenidas en el hecho gravado general de venta.

Por lo expuesto, y restringiendo la definición de “venta” sobre la cual recae el hecho gravado especial citado, no se encuentra gravada la transferencia a título oneroso del dominio de derechos reales constituidos sobre un bien corporal inmueble perteneciente al activo fijo, como tampoco de una cuota de dominio sobre dichos bienes, ya que en estos casos no se verifica la transferencia total de un bien corporal mueble o inmueble perteneciente al activo fijo.

En consecuencia, la venta de una cuota de dominio o de derechos reales constituidos sobre un bien del activo fijo no se encuentra gravada con IVA conforme al hecho gravado especial contenido en la letra m), del art. 8 de la referida Ley, aun cuando en su adquisición se haya tenido derecho a crédito fiscal.

ORD. N° 810, DE 21.04.2020

Conceptos clave: Pagos derivados, contrato de distribución, software.

Una empresa domiciliada en Chile y un proveedor domiciliado en EE.UU. habrían suscrito un contrato de distribución de software, en donde se designó a la empresa chilena como distribuidor o revendedor oficial de éste, respecto del cual la entidad domiciliada en EE.UU. es propietario protegido por las leyes de propiedad intelectual de los Estados Unidos de Norteamérica.

En este sentido, se solicita pronunciamiento al Servicio respecto del IVA aplicable a operaciones realizadas por la empresa chilena, en su calidad de distribuidor o revendedor oficial del referido de software.

Para esto, se debe tener presente que el otorgamiento remunerado de licencias que permiten el uso de programas computacionales, protegidos por la Ley N° 17.336 sobre Propiedad Intelectual, constituye un hecho expresamente gravado con IVA, conforme al art. 8 letra h), que grava, entre otros, “cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o formulas industriales y otras prestaciones similares”. En el caso en consulta, la empresa extranjera cede a la empresa nacional, el derecho de distribución o venta de software computacional del cual es propietario, para que este último lo comercialice directamente en el país a los usuarios finales, derecho de distribución cuya cesión se encuentra gravada con IVA, conforme al hecho gravado especial contenido en el art.o 8 letra h).

Sin perjuicio de lo anterior, en la medida que los pagos remesados al exterior por la empresa chilena, por la comercialización del software computacional cuyos derechos son de propiedad de la empresa domiciliada en EE.UU., se encuentran gravados con el IA establecido en el artículo 59 de la LIR, es aplicable lo dispuesto en el art. 12 letra E N° 7 de la Ley del IVA, que establece una exención de IVA respecto de los ingresos a que se refiere el art. 17 de la LIR y los afectos al IA del artículo 59 de la misma norma, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por la aplicación de leyes o de convenios para evitar la doble tributación.

Conjuntamente con la facturación que hace del software a los usuarios finales, la empresa chilena les reenvía correo electrónico que recibe de EE.UU., el cual contiene link de descarga y de activación del software, procediendo los usuarios finales a descargar e instalar cada licencia de uso adquirida en un equipo de su propiedad, no teniendo derecho a su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso. La empresa chilena, en su calidad de distribuidor de la empresa extranjera, factura a los usuarios finales el derecho de uso del software, operación que no se encuentra gravada con IVA por tratarse de la transferencia de un bien incorporal o intangible.

ORD. N° 2469, DE 02.11.2020

Conceptos clave: Sondaje minero, IVA, actividad industrial.

Se le solicita al SII ratificar la vigencia del Oficio N° 429 de 1981, sobre la aplicación de IVA a los servicios de sondaje, atendido que, de acuerdo al peticionario, los servicios de sondaje conllevan mucho más que una simple perforación.

Al respecto, previo a calificar la vigencia del citado oficio, el SII procede a precisar lo señalado por el reciente Oficio N° 1484 de 2020, que también se refirió a la aplicación de IVA a los servicios de sondaje, no obstante que en dicha oportunidad el consultante no aportó antecedente alguno sobre la naturaleza o alcance de los servicios consultados, razón por la cual el SII tuvo que recurrir a una descripción genérica publicada en el sitio web del Ministerio de Minería para calificar la actividad en cuestión. Así las cosas, señala que, si bien el Oficio N° 1484 no consideró la sola actividad de sondaje como de “industrial”, y por tanto no afecta a IVA, tampoco el Oficio N° 429 de 1981 la califica —de modo directo— como una actividad industrial en sí misma, sino en cuanto “sean realizadas por empresas especializadas del ramo” cuando constituyen actividades “necesarias y complementarias de la minería”.

Concluye entonces señalando que el criterio contenido en el Oficio N° 429 de 1981 se mantiene vigente, en cuanto las actividades involucradas en la prestación del servicio de sondaje en el ámbito de la minería se encuentran afectas a IVA, de forma tal que el servicio, como un todo, se debe afectar con IVA, atendido que la remuneración que se percibe por ellas retribuye —tal como señala el Oficio N° 429 de 1981— “trabajos propios de la actividad principal que es la perforación o sondaje minero y se hallan por consiguiente, incluidas en el N° 3, del art. 20, de la LIR”.

OFICIOS OTRAS NORMAS

ORD. N° 2098, DE 09.08.2019

Conceptos clave: *Crowdfunding*, donaciones, tope máximo.

Un contribuyente está desarrollando un buscador de información en internet de libre acceso o gratuito, cuyos usuarios podrían querer efectuar donaciones para mantenerlo. En ese sentido, estas donaciones se realizarían en pequeñas cantidades

y se canalizarían mediante “*crowdfunding*”, servicio que transferiría la recaudación mensual a la cuenta corriente de la empresa.

Se solicita pronunciamiento al Servicio respecto a cuál sería la forma de tributación o si estas donaciones estarían afectas a impuestos, si existe algún tope, y cómo debería tributar una persona natural, sin inicio de actividades, en caso que recibiese este tipo de donaciones.

Al respecto, el Servicio entiende que los servicios de búsqueda serán prestados por una empresa situada en Chile. Por su parte, el “*crowdfunding*” no se encuentra regulado en nuestra legislación, de suerte que el flujo o entrega de dinero por medio de plataformas informáticas podría encuadrarse bajo distintas figuras, dependiendo de las características que adopte en cada caso como, por ejemplo, donación, préstamo, aporte de capital, pago por la prestación de un servicio u otra figura.

En particular, los flujos o entregas de dinero mediante estas plataformas podrían constituir sencillamente pagos (contraprestación) destinados a remunerar el servicio proporcionado por la empresa, sujetos a tributación conforme a las reglas generales (Impuesto a la Renta e IVA), y no como donaciones.

Dicho eso, en el entendido que las entregas de dinero mediante *crowdfunding* efectivamente constituyan donaciones, en el caso de donaciones provenientes desde el exterior, cumpliendo ciertos requisitos, dichas operaciones no se encuentran gravadas con el Impuesto a las Donaciones, en la medida que el acto jurídico o contrato celebrado en el extranjero no sólo cumpla con las disposiciones legales del país respectivo, sino que además, pueda calificar como donación de acuerdo a nuestra legislación. Asimismo, frente a la LIR, es aplicable a las referidas donaciones lo dispuesto en el art. 17 N° 9, en el sentido que constituyen ingreso no renta.

Tratándose de las donaciones efectuadas por donantes domiciliados en Chile, dichas donaciones se encuentran gravadas con Impuesto a las Donaciones, sea que se efectúen directamente o a través de un portal de pagos extranjero.

En cuanto a topes máximos de donación, emisión de comprobantes o mantención de registro de donaciones, para el caso planteado, no existe un límite o monto máximo para donar, sin perjuicio de aplicarse el Impuesto a las Donaciones.

En cuanto a la cuarta consulta, si una persona natural, sin inicio de actividades, recibiese estas donaciones, deberá aplicar a las donaciones que reciba el tratamiento tributario indicado en los números anteriores del presente análisis.

ORD. N° 2522, DE 04.10.2019

Conceptos clave: Norma General Anti-elusión, reorganización social, donación, división.

Por medio del presente oficio se le solicita al Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de los arts. 4 bis, 4 ter y 4 quáter del CT sobre la operación que a continuación se detalla.

Una familia compuesta por padre, madre y 5 hijos, los padres tienen la intención de donar en vida a sus hijos un predio agrícola de su propiedad (Fundo), para evitar

futuros problemas al momento de la partición de la sucesión. Para estos efectos, la idea es donar los derechos de una sociedad de responsabilidad limitada que sea dueña del Fundo, en lugar de donarlo directamente en comunidad a los hijos para que, a través de los estatutos de la sociedad, los padres pueden dejar regulados ciertos aspectos que no sería posible de hacer en una comunidad (administración de la sociedad, quorum para la toma de decisiones, sistema de arbitraje, rol de los cónyuges, convivientes o nietos en caso de ausencia).

Ahora bien, para implementar la idea de los padres, se piensa realizar ciertos pasos previos, para lo que habría que tomar en cuenta ciertos aspectos corporativos y tributarios.

En la estructura actual la dueña del Fundo es una sociedad anónima (Agrícola S.A.), de la cual los accionistas son el padre con el 97% de las acciones y la madre con el 3% restante. El padre tiene asignada sus acciones de Agrícola S.A. a su empresa individual, encontrándose estas acciones en la contabilidad de ésta. Asimismo, el padre es acreedor de Agrícola S.A., dato que según el solicitante es relevante para los pasos a seguir en la implementación propuesta.

El consultante señala que, para llegar a la estructura deseada, se debería aislar el Fundo en una sociedad de responsabilidad limitada (Nueva Agrícola Ltda.), separándola de los demás activos y pasivos de Agrícola S.A., lo que se realizaría por medio de una división. Agrega que, de asignarse el Fundo a Nueva Agrícola Ltda., la sociedad que se divide quedaría con CPT y patrimonio financiero negativo, situación que según señala el solicitante, no permitiría hacer la división de acuerdo al criterio del Servicio. Considerando lo anterior, propone que a Nueva Agrícola Ltda. se le asignen pasivos que tengan un valor tributario equivalente al Fundo, de esta forma al tener Nueva Agrícola Ltda. un patrimonio financiero y CPT cercano a cero, se lograría evitar el resultado negativo que según señala el consultante, el Servicio no permitiría.

Al respecto, señala el Servicio que, en atención a la imposibilidad de que la sociedad dividida resulte con un patrimonio financiero negativo, el primer paso propuesto de la reorganización (división y la asignación activo y pasivo), por un lado, sí tendría correlación con la finalidad de la reorganización descrita por el solicitante, en tanto permitiría aislar el Fundo en una sociedad de personas, permitiendo establecer estatutos que regulen actuación de los socios y por otro, se correspondería con lo manifestado por el Servicio.

Continúa el solicitante señalando que, el siguiente paso después de la división sería hacer retiro desde la empresa individual del padre, de los derechos de la empresa Nueva Agrícola Ltda., ya que para disponer de los derechos sociales de la sociedad que se buscan donar como persona natural, debe estar en su patrimonio asociado a la persona natural y no al empresario individual.

Sobre este punto el Servicio señala que, atendido que la empresa individual se encuentra acogida al régimen general del art. 14 B) de la LIR, la persona natural se encontrará afecta a IGC por las cantidades que a cualquier título retire, le remesen, o le sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva. Por lo tanto, el retiro de los derechos sociales de Nueva Agrícola Ltda., corresponde a un retiro que deberá imputarse en los registros del art. 14 B) de la LIR y que seguirá las normas e instrucciones correspondientes al IDPC e IGC que correspondan.

Por otro lado, una vez realizada la división y el retiro de los derechos sociales de Nueva Agrícola Ltda., el solicitante señala que la sociedad quedaría, además del Fundo, con un pasivo que sería una cuenta por cobrar que tendría el padre en contra de la sociedad, por lo que, para el cumplimiento de la finalidad de la reorganización, que sería la donación de la sociedad con solo el activo Fundo, se realizaría un proceso de capitalización que extinguiría la cuenta por cobrar.

A este respecto, señala el Servicio que, atendido que los aportes pueden ser tanto en dinero como en especies, no se encontraría en discusión la naturaleza de la cosa aportada. No obstante, la capitalización de la cuenta por cobrar debe importar una transferencia efectiva de recursos patrimoniales, siendo esta exigible al momento de la verificación de la capitalización de la cuenta por cobrar o al momento de la generación de la misma, por lo que el análisis del origen, naturaleza y cuantía de la cuenta por cobrar es un elemento esencial a considerar en el análisis elusivo o no de la operación.

Finalmente, en cuanto al último paso, esto es, la donación del padre y la madre de sus derechos en Nueva Agrícola Ltda., señala el Servicio que deben sujetarse a las instrucciones contenidas en la Circular N° 19 de 2004.

Concluye entonces el Servicio que, los actos jurídicos ejecutados en el contexto de la reorganización expuesta podrían ampararse en una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, no constituyendo, una actuación elusiva en los términos de lo dispuesto en los arts. 4° bis, ter y quáter del CT, conclusión que podría variar dependiendo de las circunstancias concretas del caso, puesto que, en principio, se aprecia que la separación de activos —por medio de la división de la sociedad Agrícola S.A.— cumpliría con el objetivo de que los padres donen a sus hijos derechos sociales de una sociedad que cuenta con el Fundo como único activo.

NORMAS DE PUBLICACIÓN

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

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

CITAS

1. Leyes

- Número de la ley.
- País de la ley.
- Nombre de la ley o decreto, si lo tiene.
- Título de la publicación en que aparece oficialmente.
- Lugar de publicación.

- Fecha de publicación (día, mes y año).
- Paginación si hubiera.

EJEMPLO:

Ley N° 18.403. CHILE. Drogas y estupefacientes. Manual de antecedentes normativos para servicios de salud y colaboradores del SNSS. Ministerio de Salud, Santiago, Chile, agosto de 1985. 15 p.

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

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

2.1.1. Corte Suprema: CS.

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

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

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

2.2. Identificación de página

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

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

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

2.4. La cita debe identificar

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

EJEMPLO:

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

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

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

EJEMPLO:

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

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

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

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

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

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

2.7. Consideraciones especiales

2.7.1. Sentencias confirmadas por la Corte Suprema

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

EJEMPLO:

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

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

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

EJEMPLO:

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

2.7.3. Citas textuales

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

EJEMPLO:

El considerando dice: “Una concepción que sólo se limita a la invocación del pretium doloris para deducir la acción es ilógica, empero el derecho es ante todo lógico”. Sólo se pretende extractar una parte de la frase (v. gr.,... la invocación del pretium doloris para deducir la acción es ilógica...). La cita dentro del texto será:

Sobre la indemnización del daño moral los tribunales han sostenido que “la invocación del pretium doloris para deducir la acción es ilógica”, Corte de Valparaíso, 20.10.2000, RDJ, T. XCVII (2000), sec. 2ª, 95 (100).

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

EJEMPLO:

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

3. Sitios Web

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

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

EJEMPLO:

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

4. Documentos Electrónicos

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

4.1. Libros electrónicos, bases de datos y programas computacionales

- Autor (es).
- Título.
- Tipo de soporte entre corchetes [].
- Lugar de publicación.
- Editor.

- Dirección electrónica entre ángulos (< >).
- Fecha de la consulta entre corchetes [].

EJEMPLO:

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

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

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

EJEMPLO:

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

4.3. Revistas electrónicas

- Título.
- Tipo de medio.
- Edición.
- Lugar de publicación.
- Editor.
- Fecha de publicación.
- Fecha de consulta entre corchetes [].
- Disponibilidad y acceso.

EJEMPLO:

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

4.3. Artículos de revistas y publicaciones seriadas electrónicas

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

- Volumen, número.
- Dirección electrónica.
- Fecha de la consulta entre corchetes [].

EJEMPLO:

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

4.4. Artículos de periódicos electrónicos

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

EJEMPLO:

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

5. Referencias bibliográficas de material impreso

5.1. Libro

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

EJEMPLOS:

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

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

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

EJEMPLO:

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

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

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

EJEMPLO:

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

5.4. Tesis

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

EJEMPLO:

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

5.5. Revista

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

EJEMPLO:

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

5.6. Artículo de revista

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

EJEMPLO:

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

5.7. Congreso, conferencia o reunión

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

EJEMPLO:

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

5.8. Documento presentado en congreso, conferencia o reunión

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

EJEMPLO:

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

6. Trabajos no publicados

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

EJEMPLO:

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

