

Anuario de Derecho Tributario

Nº 5, Octubre 2013

Anuario de Derecho Tributario

Nº 5, Octubre 2013

DIRECTOR

Hugo Hurtado Araneda

COORDINADOR GENERAL

Cristián Meneses Valenzuela

COMITÉ EDITORIAL

Claudia Méndez Massardo

Paula Parra Hein

Luis Ignacio Vergara López

Guillermo Vial Yávar

COMITÉ CIENTÍFICO

Vicente Furnaro Lobos

Arturo Garnham Bravo

Liselott Kana

Carlos Martínez Concha

Rodrigo Ugalde Prieto

ASISTENTES EDITORIALES

Mónica Aguilar Valderrama

Victoria Anacona Ortíz

Carlos Medina Gómez

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO
N° 5, OCTUBRE 2013

Derechos Reservados

Diseño e impresión
versión | producciones gráficas ltda.

Índice

9 **Nota del Director**

11 **Siglas y abreviaturas**

I. Artículos de Doctrina

15 Análisis crítico de la normativa que regula la venta de acciones del artículo 107 y de bonos del artículo 104, en una fecha cercana a la distribución de dividendos e intereses *por Rodrigo Winter y Javiera Bullemore.*

51 ¿Es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile, en concordancia con el principio de legalidad tributaria? *por Javiera Bobadilla.*

II. Temas de Actualidad Tributaria

89 Modificaciones propuestas por el proyecto de ley incluido en Boletín N° 8874-05.

93 Corte Suprema anula de oficio fallo de segunda instancia validando la Resolución N° 120 de 2004 emitida por el SII.

III. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

99 Jurisprudencia Judicial

165 Jurisprudencia Administrativa

195 **Normas de Pùblicaci3n**

Nota del Director

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

El presente número cuenta con tres secciones. La primera de ellas contempla artículos de doctrina de académicos y destacados profesionales del área, previamente aprobados por nuestro Comité Científico. En esta edición se presentan dos artículos sobre materias vinculadas a la normativa que regula la venta de acciones del artículo 107 del Código Tributario y de bonos del artículo 104 del mismo cuerpo legal, así como un análisis de la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile en concordancia con el principio de legalidad tributaria.

La segunda sección trata temas de actualidad tributaria y busca plantear problemáticas que generen un mayor interés en la investigación de esta rama del derecho. Incluimos en esta edición, notas relacionadas al proyecto de ley de factura electrónica (Boletín 8874-05) y a la sentencia de la Corte Suprema que valida la Resolución N° 120 de 2004 del SII.

Por último, la tercera sección del presente volumen contiene resúmenes de jurisprudencia administrativa y judicial, incluyendo resúmenes de circulares y oficios del Servicio de Impuestos Internos, sentencias de la Corte Suprema, Cortes de Apelaciones y Tribunales Tributarios y Aduaneros.

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

Hugo Hurtado Araneda

DIRECTOR

Siglas y Abreviaturas

Art. Artículo.

Arts. Artículo

BC. Banco Central de Chile

CC. Código Civil Chileno.

C de Com. Código de Comercio.

CDTI. Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional.

CP. Código Penal

CPC: Código de Procedimiento Civil.

CS. Corte Suprema.

CT. Código Tributario de Chile.

Director Nacional. Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

Director Regional. Director Regional del Servicio de Impuestos Internos.

DFL. Decreto con Fuerza de Ley.

DL. Decreto Ley.

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

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

Excma. Excelentísima.

FUNTI. Fondo de Utilidades No Tributables

FUT. Fondo de Utilidades Tributables.

G.C. Impuesto Global Complementario.

GR. Procedimiento General de Reclamación

GS. Procedimiento de Aplicación de Sanciones.

Guías. Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales
y Administraciones Tributarias.

IA. Impuesto Adicional

Iltma (a veces I). Ilustrísima.

Iltmas. Ilustrísimas.

IDPC. Impuesto de Primera Categoría

Inc. Inciso.

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

IPC. Índice de Precio al Consumidor.

ITE. Impuesto de Timbres y Estampillas

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

Ley del IVA. D.L. 825

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

Ltda. Limitada o de Responsabilidad Limitada.

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

Nº Número.

N^{os} Números

NCG. Norma de Carácter General.

OCDE/ OECD. Organización para la Colaboración y el Desarrollo Económico.

ORD. Ordenanza.

Pag. (a veces p). Página.

Pags. (a veces p ó pp.) Páginas.

Proyecto LUF. Proyecto de Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.

Real Academia. Real Academia de la Lengua Española.

Reg. Reglamento.

RIT. Rol Interno del Tribunal.

S.A. Sociedad Anónima.

SII. a veces Servicio. Servicio de Impuestos Internos.

Sec. Sección.

SVS. Superintendencia de Valores y Seguros.

TC. Tribunal Constitucional.

TGR. Tesorería General de la República de Chile

TTA. Tribunal Tributario y Aduanero.

USD. Dólar Estadounidense, por sus siglas en inglés.

UTA. Unidad Tributaria Anual

UTM. Unidad Tributaria Mensual

I

Artículos de Doctrina

ANÁLISIS CRÍTICO DE LA NORMATIVA QUE REGULA LA VENTA DE ACCIONES DEL ARTÍCULO 107 Y DE BONOS DEL ARTÍCULO 104, EN UNA FECHA CERCANA A LA DISTRIBUCIÓN DE LOS DIVIDENDOS E INTERESES

RODRIGO WINTER S.¹ Y JAVIERA BULLEMORE L².

RESUMEN

El presente trabajo es un análisis crítico de la normativa que regula la venta de acciones y títulos de deuda que cumplan con los requisitos establecidos por los Arts. 107 y 104 de la LIR, en una fecha cercana a la distribución de un dividendo o interés. Así, se analiza la normativa anti roll-over que en ambos casos se creó con el fin de evitar que los contribuyentes arbitren transformando las rentas derivadas de la tenencia de dichos instrumentos (dividendos e intereses), las cuales sí tributan; en ganancias de capital, que no tributan.

ABSTRACT

The following essay provides a critical analysis of the regulations which refer to the sale of shares or debt instruments subject to articles 107 and 104 of the ITR, in a date close to the distribution of a dividend or an interest. In this respect, we would analyze the anti-rollover regulations enacted to prevent taxpayer from arbitrating transforming income derived from the holding of such instruments (dividends and interest), subject to taxes, in capital gains, that not subject to taxes.

¹ Abogado Pontificia Universidad Católica de Chile; LLM en Tributación Internacional Universidad de Florida; Magister Derecho Tributario Universidad de Chile; Magister (c) Derecho de la Empresa Universidad Católica de Chile.

² Abogado Universidad de Chile; Candidato a Magister Derecho Tributario Universidad de Chile.

I ASPECTOS GENERALES

Económicamente el valor de un activo corresponde al valor presente de los flujos futuros. Asimismo, en el período inmediatamente posterior a la distribución de un flujo (dividendo o interés), el valor del activo debiese disminuir en un monto equivalente a dicho flujo.

Así por ejemplo, si el valor de mercado de ciertas acciones corresponde a \$100 y dichas acciones pagarán prontamente un dividendo de \$10, entonces al día siguiente a la distribución del dividendo, el valor de mercado de las acciones debiese bajar a \$90. Lo anterior sujeto a los ajustes que sean necesarios en razón de los impuestos que graven al comprador al momento de recibir el flujo.

En relación con lo anterior, si se establece un régimen preferencial a la ganancia de capital (ingreso no constitutivo de renta) y, al mismo tiempo, se trata a los flujos (interés o dividendo) como una renta afecta a régimen general (IDPC y GS o IA, en su caso); entonces se genera el incentivo para que los contribuyentes puedan arbitrar respecto a las rentas que puedan obtener por la tenencia de dichos instrumentos, las cuales sí tributan, y las rentas que puedan obtener producto de su enajenación, las cuales no tributan, al considerarse como un ingreso no constitutivo de renta. Dicho arbitraje de tasas efectuado por los contribuyentes ha sido denominado como “*roll-over*”.

II NORMAS ANTI ROLL-OVER RELATIVAS A ACCIONES QUE CUMPLAN CON LOS REQUISITOS DEL ART. 107 DE LA LIR

1. CONSIDERACIONES GENERALES

En materia de acciones la figura del roll-over se puede dar ya que el Art. 107 de la LIR establece un régimen preferencial de ingreso no constitutivo de renta a la ganancia de capital en la enajenación de acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil³ que hayan sido

³ El concepto de presencia bursátil se encuentra contenido en la NCG Nº 327 de 17 de enero de 2012 de la SVS y en la Circular SII Nº 10 de 31.01.2012.

adquiridas⁴ y enajenadas⁵ de acuerdo a los mecanismos establecidos por dicha disposición.

Asimismo, los dividendos que se perciban producto de la tenencia de dichas acciones tributarán de forma distinta dependiendo de las características del beneficiario de las rentas. Así, los contribuyentes de IA sufrirán una retención de tasa 35% de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 58 de la LIR y con derecho a crédito por el IDPC pagado por la sociedad fuente de acuerdo al Art. 63 de la LIR. Por otra parte, los contribuyentes de GC también deberán tributar por dichas rentas con derecho a crédito conforme al Art. 56 N° 3 de la LIR. Finalmente, los contribuyentes de IDPC no tributarán nuevamente por los dividendos percibidos desde otras sociedades, de acuerdo a lo dispuesto por los Arts. 39 N° 1 y 33 N° 2 letra a) de la LIR, sin perjuicio que deberán anotar dichas cantidades en el registro FUT de la sociedad que los recibe a la espera que dichas rentas tributen con impuestos finales (GC o IA) cuando sean percibidas por dichos contribuyentes, con derecho al crédito correspondiente.

De esta forma, dado que el precio de una acción contiene el valor de un dividendo pronto a ser distribuido, si el titular de acciones de una sociedad anónima abierta con alta presencia bursátil y con derecho a dividendo, las vende en bolsa en una fecha cercana a la distribución de un dividendo, la diferencia de precio, esto es, la utilidad en la venta (incluyendo la parte que corresponde al dividendo), será considerada un ingreso no constitutivo de renta para el vendedor.

La situación descrita, se puede retratar a través del siguiente ejemplo: una persona jurídica chilena A, es titular de las acciones de una sociedad anónima abierta con presencia bursátil, las que adquirió en bolsa y tienen derecho a un dividendo de \$10, el que se encuentra pronto a ser distribuido a los accionistas.

⁴ En este sentido, el artículo 107 de la LIR, señala que las acciones deberán ser adquiridas en: i) una bolsa de valores del país autorizada por la SVS, ii) en un proceso de oferta pública de adquisición de acciones regida por el Título XXV de la Ley N° 18.045, iii) en una colocación de acciones de primera emisión, con motivo de la constitución de la sociedad o de un aumento de capital posterior, iv) con ocasión del canje de valores de oferta pública convertibles en acciones, o v) en un rescate de valores acogido a lo dispuesto en el artículo 109.

⁵ El Art. 107 de la LIR señala que las acciones deberán ser enajenadas en: i) una bolsa de valores del país autorizada por la SVS; ii) en un proceso de oferta pública de adquisición de acciones regida por el Título XXV de la Ley N° 18.045; o iii) en el aporte de valores acogido a lo dispuesto en el Art. 109.

Si la persona jurídica A conserva las acciones hasta la fecha en que se encuentra facultado para recibir el dividendo, deberá registrar un ingreso exento de IDPC por el dividendo, con un crédito por IDPC que se registrará en su FUT, de manera que cuando dicha persona jurídica distribuya los \$10 a sus socios o accionistas finales, ellos se encontrarán gravados con GC o IA con derecho a crédito.

Ahora bien, si A vende a B las acciones en bolsa antes de la fecha en que se tiene derecho al dividendo e inmediatamente las recompra sin derecho a dividendo, la utilidad en la venta, será un ingreso no constitutivo de renta para A e ingresará a su FUNT, el que, en caso de ser positivo, podrá ser distribuido libre de impuestos a sus socios o accionistas finales⁶ y no se encontrará afecto a impuestos por el dividendo, ya que no lo habrá recibido.

En consecuencia, A obtuvo como diferencia precio no sujeto a impuestos y que se incorporó a su FUNT, la parte de la diferencia de precio que corresponde al dividendo, pudiendo ser distribuida dicha cantidad a los socios o accionistas finales, sin sujetarse a impuestos de ninguna clase en Chile.

Por el contrario, si A hubiese conservado las acciones hasta la fecha de distribución del dividendo, los \$10 hubiesen ingresado a su FUT y los accionistas finales habrían tenido que tributar al momento de la distribución, con derecho a crédito.

2. REGISTRO DE ACCIONISTAS Y REGISTRO DE CUSTODIA, DIFERENCIAS TEMPORALES ENTRE AMBOS REGISTROS

A efectos de determinar quién tiene derecho legal al dividendo y, por ende aplicar la normativa tributaria correspondiente, el Art. 81 inciso final de la Ley Nº 18.046 sobre Sociedades Anónimas establece que *“los dividendos serán pagados a los accionistas inscritos en el registro respectivo el quinto día hábil anterior a las fechas establecidas para su solución”*.

Por resoluciones exentas Nºs 64 y 65 emitidas por el SII, publicadas en el Diario Oficial el 18 de enero de 1993, se impuso la obligación a las sociedades anónimas abiertas o cerradas y en comandita por acciones, de informar a través de la Declaración Jurada Nº 1884, la situación tributaria de los dividendos pagados a sus accionistas durante el año

⁶ Sujeto a los órdenes de imputación establecidos por las Circulares Nº 53 y 60 de 1990, del SII.

comercial inmediatamente anterior y de los créditos a que dan derecho dichas rentas.

Para estos efectos, las sociedades anónimas abiertas cumplen con esta obligación considerando para tales efectos como accionistas o como titulares de las acciones y, por tanto, como beneficiarios de las sumas distribuidas y de las inversiones señaladas, a las personas que figuren inscritas en el registro de accionistas hasta el quinto día hábil anterior a la fecha del pago del dividendo, en consideración a lo dispuesto por el Art. 81 de la Ley N° 18.046 ya citado.

Por su parte, tratándose de acciones que se mantengan bajo el sistema de custodia, el Art. 179 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, establece que *“los agentes de valores, corredores de bolsa, bolsas de valores, bancos, o cualquiera otra entidad legalmente autorizada, que mantenga valores por cuenta de terceros pero a nombre propio, deberá inscribir en un registro especial y anotar separadamente en su contabilidad estos valores con la individualización completa de la o las personas por cuenta de quién los mantiene. Este registro hará fe en contra de las personas señaladas, pudiendo los interesados reclamar en todo tiempo sus derechos, valiéndose de cualquier medio de prueba legal.*

Las personas indicadas en el inciso anterior que mantengan en su custodia valores de terceros, deberán abrir una cuenta destinada al depósito de dichos valores en una empresa de depósito y custodia de valores regulada por la Ley N° 18.876.

No obstante lo anterior, en el caso que los dueños de dichos valores así lo requieran, el intermediario deberá abrir cuentas individuales a nombre de aquéllos”.

Asimismo, las Resoluciones Exentas N°s 64 y 65 emitidas por el SII, publicadas en el Diario Oficial de 18 de enero de 1993, establecieron a las instituciones intermediarias (corredores de bolsa, bancos, etc.), la obligación de informar a través de la Declaración Jurada N° 1885, los dividendos percibidos durante el año inmediatamente anterior al que se informa, correspondiente a acciones nominativas en custodia que, sin ser de su propiedad, figuren a su nombre.

En caso de venta de acciones de sociedades anónimas abiertas sujetas al sistema de custodia, cuando las operaciones se encuentran pendientes de liquidación, puede ocurrir que se produzcan desfases o diferencias temporales entre el registro de accionistas que lleva la sociedad respectiva y el registro de acciones en custodia que lleva el corredor y que se deriven de acciones compradas o vendidas en bolsa y que aún no se han liquidado.

Las diferencias temporales entre ambos registros se producen debido a que las operaciones realizadas a través del sistema de custodia pueden liquidarse bajo 3 modalidades diferentes:

- Operaciones pagaderas hoy (PH), que tienen como límite para su liquidación las 13.30 horas del mismo día;
- Operaciones pagaderas mañana (PM), las que se liquidan al día siguiente;
- Operaciones contado normal (CN o T+2), las que se liquidan a las 48 horas siguientes.

La regla general consiste en la liquidación de las operaciones bajo el sistema contado normal (CN), es decir, en este tipo de operaciones, la sociedad emisora de las acciones no tendrá conocimiento del cambio del corredor titular, sino una vez que se haya producido la liquidación de la operación, esto es, luego de 48 horas.

Tratándose de inversionistas extranjeros que inviertan en acciones emitidas por sociedades locales y que actúen en Chile a través del sistema de custodia con un corredor local, la operación se podrá liquidar hasta T+3.

De esta forma, el corredor vendedor deberá modificar inmediatamente el registro de custodia indicando que el vendedor ha dejado de ser titular de las acciones. Por su parte, el corredor comprador deberá incorporar su registro al nuevo titular de las acciones.

Por otro lado, la sociedad respectiva sólo tendrá conocimiento del cambio de custodia y modificará el registro de accionistas, luego de transcurridas 48 horas, esto es, cuando la operación haya sido liquidada siempre que esta se haga bajo la modalidad contado normal que es la regla general.

3. RESOLUCIÓN EXENTA Nº 39 DE 16 DE DICIEMBRE DE 2002 EMITIDA POR EL SII

Desde la publicación del Art. 18 ter ocurrida en el año 2001 hasta el año 2010 no existía un pronunciamiento anti roll-over de dividendos y, por ende, los inversionistas podían vender acciones con derecho a dividendo al quinto día antes de su pago o solución e inmediatamente recomprarlas sin derecho, obteniendo como parte de la ganancia de capital que forma parte del FUNT, el dividendo que se ha dejado de percibir.

Por otro lado, como forma de solucionar las distorsiones entre los registros de accionistas y de custodia y la información a incluir en las

Declaraciones Juradas N^{os} 1884 y 1885, el SII dictó la Resolución Exenta N^o 39 de 2002 que obligaba a las sociedades anónimas a llevar un registro paralelo que consistía en el registro de accionistas pero debidamente actualizado con todos los traspasos que den cuenta de la transferencia de acciones con derecho a dividendo⁷.

Es decir, la sociedad fuente de los dividendos, además del registro de accionistas al que se encontraba obligado por ley, debía llevar un registro paralelo en que figurasen los traspasos que den cuenta de la transferencia de acciones con derecho a dividendo para el solo efecto de emitir la Declaración Jurada N^o 1884.

En efecto, tratándose de un contribuyente que ha enajenado acciones de una sociedad anónima abierta con derecho a dividendo, en una fecha cercana a su distribución, a través del sistema de custodia de valores, dado que las operaciones, por regla general, se liquidan bajo el sistema contado normal (48 horas luego de realizada en rueda), en las operaciones que se realicen al quinto o sexto día hábil antes de la distribución, los corredores por cuya cuenta los accionistas hayan vendido las acciones con derecho a dividendo antes de la fecha límite, seguirán figurando en el registro al quinto día hábil, aun cuando ya no tengan el derecho legal al dividendo.

De esta forma, de acuerdo a la resolución exenta antedicha, las sociedades anónimas que distribuían dividendos, debían presentar la

⁷ Específicamente la Resolución Exenta N^o 39 de 2002 señalaba “*Que, al no existir impedimento para que en cualquier fecha anterior a la de cierre del registro que da derecho al dividendo, se efectúen operaciones de compra y venta de acciones con derecho a dividendo, las referidas sociedades, al operar –para los fines de lo señalado en los considerandos N^{os} 2 y 3 anteriores– con el registro a que se refiere la norma transcrita en el considerando precedente, ocasionan importantes distorsiones en el ámbito del control y de la administración tributaria que compete a este Servicio, puesto que dicho registro generalmente no incorpora las transferencias o traspasos de acciones con derecho a dividendo efectuadas en fechas cercanas al quinto día hábil anterior al pago del dividendo o cierre del registro.*”

RESUELVO:

1. *Las Sociedades Anónimas y en Comandita por Acciones, para todos los efectos a que se refieren las Resoluciones Exentas N^{os} 64 y 65, ambas publicadas en el Diario Oficial de 18.01.93 y sus modificaciones posteriores, esto es, exclusivamente para los fines, de la información que deben presentar al Servicio de Impuestos Internos a través de la Declaración Jurada N^o 1884 denominada “Declaración Jurada Anual sobre Dividendos Distribuidos y Créditos Correspondientes”, y para los efectos de la certificación que deben practicar de acuerdo con el Modelo de certificado N^o 3, deberán considerar el registro vigente a la fecha señalada en el inciso final del artículo 81 de la Ley N^o 18.046, sobre Sociedades Anónimas, actualizado éste con todos los traspasos que den cuenta de la transferencia de acciones con derecho a dividendo”.*

Declaración Jurada Nº 1884 incluyendo a los accionistas que figuren inscritos en el registro de accionistas al quinto día hábil previo a la distribución, debidamente ajustado por aquellas ventas con derecho a dividendo que se encuentren pendientes de liquidación.

4. PRIMER INTENTO DE DESINCENTIVAR EL ROLL-OVER DIVIDENDOS: PROYECTO MK3

El proyecto de Mercado de Capitales III, contenido en la Ley Nº 20.448 de 2010, contenía una mención relativa al desincentivo a la venta de acciones con derecho a dividendos al señalar expresamente que *“cuando la enajenación de las acciones o cuotas de fondos de inversión a que se refiere este artículo se efectúe a partir de la fecha en que se hayan aprobado los estados financieros anuales o acordado el reparto de dividendos o beneficios de la sociedad o fondo, según corresponda, y hasta la fecha en que se fije la nómina de accionistas o aportantes que tengan derecho al dividendo o reparto, aquella parte del mayor valor obtenido en la enajenación de las acciones o cuotas que sea equivalente al monto del respectivo dividendo o reparto, constituirá renta para el enajenante, la que se gravará respecto de aquel con los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, según corresponda. Con todo, lo dispuesto precedentemente no se aplicará en el caso de la enajenación de acciones o cuotas que hayan sido adquiridas durante el período señalado”*.

Es decir, de acuerdo a la disposición antedicha, se pretendía gravar como renta ordinaria a aquella parte del mayor valor que corresponda al dividendo que no se ha percibido por el vendedor, cuando la enajenación de las acciones o cuotas de fondos de inversión a que se refiere este artículo se efectúe a partir de la fecha en que se hayan aprobado los estados financieros anuales o acordado el reparto de dividendos o beneficios de la sociedad, y hasta la fecha en que se fije la nómina de accionistas o aportantes que tengan derecho al dividendo o reparto.

Finalmente esta disposición no fue aprobada por el Congreso ya que se decidió atacar el roll-over de dividendos en base a la legislación existente, tal como se explicará a continuación⁸.

⁸ En la historia de la ley quedaron plasmados algunos de los argumentos para rechazar esta disposición. Presentación del Coordinador del Ministerio de Hacienda señor Micco: *“Por último, el proyecto viene a poner coto a una práctica habitual en nuestro sistema financiero por la cual, valores con derecho a dividendos son enajenados en un período anterior a su pago efectivo, incorporando a la ganancia de capital obtenida en la venta el valor del dividendo devengado y eludiendo con ello el pago del correspondiente impuesto por la renta implícita en dicho flujo.*

5. RESOLUCIÓN EXENTA Nº 83 DE 17 DE MAYO DE 2010 EMITIDA POR EL SII

Con fecha 17 de mayo de 2010 y con la intención de desincentivar las operaciones de venta con derecho a dividendo e inmediata recompra sin el respectivo derecho antes descrito, el SII emitió la Resolución Exenta Nº 83 de 2010, la cual dejó sin efecto la Resolución Exenta Nº 39 de 2002.

Esta resolución, tiene como antecedente el Oficio Ordinario Nº 4776 de 2010 emitido por la SVS. Así, el SII interpreta que quien tendrá derecho al dividendo y deberá reconocerlo como renta afecta a impuestos

Presentación del señor Axel Buchheister, Director de Estudios Jurídicos del Instituto Libertad y Desarrollo: *“Explicó dos ideas sobre el sistema tributario chileno que son fundamentales para entender su argumentación: Las rentas de la inversión y las rentas que provienen del ahorro no tributan en nuestro sistema en tanto no sean retiradas para el consumo. En el caso de las rentas de la inversión se privilegia una lógica de crecimiento económico pro inversión. Lo mismo acontece en el caso de los ahorros, que no tributan mientras las utilidades no se retiren, como en el caso de los fondos mutuos, fondos de inversión, cuentas de ahorro voluntario, ahorro previsional voluntario, etcétera. La excepción dentro de los instrumentos de ahorro son los intereses por depósitos a plazo que se gravan aun cuando no hayan sido retirados, ya que se entienden percibidos. La ley tributaria en materia de impuesto a la renta, por regla general, es neutra y no hace discriminaciones, es decir, cualquiera sea el origen de las rentas la carga tributaria final es similar.*

A su juicio, establecer que las ganancias de capital de ciertos valores como las acciones constituyen un ingreso no renta, es decir, no pagan impuesto a la renta por el mayor valor, no constituye un tratamiento tributario discriminatorio, porque lo que se busca con esta exención es evitar una doble tributación. La explicación es la siguiente: cuando una acción es comprada en un valor y tiempo después se vende en un valor más alto se debe a que el mercado ha llegado a estimar que el flujo de utilidades de esa empresa va a experimentar un cambio, por lo que se estima que las utilidades que va a arrojar esa empresa en el futuro serán mayores que las estimadas. Por lo tanto, si se gravara con impuesto a la renta el mayor valor, éste quedaría gravado dos veces, como mayor valor en la actualización de un flujo y cuando esas utilidades efectivamente se producen y se reparten como dividendos. Recordó que esta exención se estableció en la ley de MK I, la que exigió que se tratara de valores cuyos precios fueran verificables, por lo que se estableció como requisito que se tratara de acciones emitidas por sociedades”.

Intervención del Gerente General de la Bolsa contra preguntado por la Senadora Matthei: *“Problema Nº 1: incorporación de un impuesto nuevo a las transacciones de acciones negociadas en período previo al pago efectivo de dividendos.*

– *Esta medida es regresiva para el funcionamiento del mercado accionario local, perjudicando la liquidez, ya que producirá una sequía y menor liquidez de las acciones en Chile durante el período que rige dicho impuesto, esto es, entre la fecha que se aprueban los estados financieros anuales o se acuerda el pago de dividendo y la fecha de cierre de registro. En este período, que es de naturaleza variable, los inversionistas se abstendrán de vender ya que se les incrementa el costo al tener que pagar tributo sobre un beneficio que no van a percibir.*

será quien figure inscrito en el registro de accionistas a la fecha límite⁹ y, tratándose de acciones en custodia, quien figure en el registro del custodio inscrito en el registro de accionistas a dicha fecha.

De acuerdo a lo anterior, se elimina la obligación del registro paralelo que deben llevar las sociedades anónimas para efectos tributarios y que refleja los ajustes por los traspasos con derecho a dividendo¹⁰.

⁹ Es decir, los accionistas que figuren inscritos en el registro respectivo el quinto día hábil anterior a la fecha establecida para la distribución del dividendo.

¹⁰ La resolución en comento señala expresamente lo siguiente:

1. Conforme a lo establecido en el inciso final del artículo 81 de la Ley de Sociedades Anónimas, el dividendo deberá ser pagado por la sociedad a aquel accionista inscrito en el registro respectivo al quinto día hábil anterior a las fechas establecidas para su solución. Por tanto, los dividendos se pagan a los accionistas que terminen inscritos en el registro el quinto día anterior al pago de los mismos. Se hace presente que no corresponde, en este caso, la aplicación de lo preceptuado en el artículo 104 de la Ley de Sociedades Anónimas, por existir una norma expresa.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 12 de dicha ley y en los artículos 12 a 21 del Reglamento de Sociedades Anónimas, serán inscritos en dicho registro sin más trámite, los nuevos titulares de las acciones, una vez que los traspasos pertinentes sean presentados a la sociedad y en tanto éstos cumplan con las formalidades requeridas por la ley.

2. El artículo 179 de la Ley 18.045, establece la obligación a los intermediarios de valores, bolsas de valores, bancos o cualquiera otra entidad legalmente autorizada para mantener valores de terceros a nombre propio, de llevar un registro especial en el que se inscriba la o las personas por cuenta de quien mantiene dichos valores, entendiéndose que estas últimas son las propietarias de estos.

3. De acuerdo a lo establecido en los artículos 39 y 44 de la Ley 18.045, corresponde a las bolsas de valores reglamentar su actividad y la de sus miembros, promoviendo principios justos y equitativos en las transacciones y debiendo regular, dentro de otras materias, los procedimientos de canje y transferencia de las operaciones.

Es al amparo de esta facultad, que las bolsas reglamentaron los procedimientos y plazos que los corredores deben cumplir para la compensación y liquidación de operaciones, y las condiciones mediante las cuales deben llevarse a cabo las transacciones de valores. En el caso particular, la modalidad de negociación que permite la venta de una acción con o sin derecho al dividendo, cuando la sociedad ha fijado la fecha límite para el pago o ejercicio según corresponda.

4. Teniendo en consideración las disposiciones en comento, tendrán derecho al dividendo pagado por la sociedad, los titulares que se encuentren inscritos en el registro de accionistas en la oportunidad señalada en el artículo 81 de la Ley 18.046 o, en caso de acciones en custodia, quien aparezca como propietario en el registro especial de aquel custodio inscrito en el registro de accionistas, en dicha oportunidad. Corresponderá a tal custodio, el distribuir los dividendos a sus respectivos dueños.

Por otra parte, en caso de presentarse dificultades por temporalidad en la inscripción en el registro de accionistas, es responsabilidad de los corredores de bolsa participantes en la operación entregar el dividendo a los adquirentes con derecho a ello.

Finalmente, si una persona adquirió acciones fuera de bolsa, y no las ha inscrito a su nombre en la sociedad, deberá requerir a su vendedor el traspaso de los dividendos que se le hayan pagado por la sociedad en cumplimiento de lo dispuesto por el citado artículo 81 de la Ley 18.046”.

Es decir, esta resolución pretende desincentivar el roll-over al interpretar que, quien tendrá derecho al dividendo y deberá reconocerlo como renta afecta a impuestos será quien figure inscrito en el registro de accionistas a la fecha límite y, tratándose de acciones en custodia, quien figure en el registro del custodio inscrito en el registro de accionistas a dicha fecha.

Así, entendemos que por medio de esta resolución, en caso que se vendan acciones con derecho a dividendos, se pretende gravar con impuestos al vendedor de las acciones con derecho a dividendo, que las hayan enajenado en una fecha cercana a su distribución y sigan figurando en el registro del custodio inscrito en el registro de accionistas a la fecha límite; sin perjuicio que dicho vendedor no perciba materialmente el flujo del dividendo.

Conviene señalar que esta resolución exenta pretendía su aplicación en forma retroactiva para todas aquellas ventas con derecho a dividendo, ocurridas desde el año 2010 en adelante.

Sin perjuicio de lo anterior el SII decidió postergar su aplicación desde el 1° de enero de 2011 a través de Resolución Exenta N° 188 de 23 de diciembre de 2010, que señala *“La presente Resolución rige respecto de las Declaraciones Juradas y Certificados a que se refieren los considerandos N°s 1 y 2, que deban presentarse o emitirse a contar del Año Tributario 2012, es decir; respecto de los dividendos que se distribuyan a partir del 1° de enero del año 2011”*

6. CRÍTICAS A LA RESOLUCIÓN EXENTA N° 83 DE 2010 EMITIDA POR EL SII

Entre las críticas que se pueden pronunciar respecto a la Resolución Exenta N° 83 de 2010 como método para evitar el roll-over de dividendos se encuentran:

A) *Creación de un impuesto por un mecanismo distinto a la ley*

El principio de legalidad tributaria se encuentra reconocido en el ordenamiento constitucional chileno en diversas normas. En este sentido el Art. 19 N° 20 de la Constitución, garantiza a todas las personas *“la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley”*. A su vez, los Arts. 63 N°s 2 y 14 de la Constitución, establecen que son materias de ley *“Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley”*; y *“Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa*

exclusiva del Presidente de la República". Por otro lado, el Art. 65 Nº 1 de la Constitución señala que pertenecen a la iniciativa exclusiva del Presidente de la República las leyes que tengan por objeto "*Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión*".

En consecuencia, dado que en la práctica el SII, a través de la Resolución Exenta Nº 83 de 2010, ha "creado" un impuesto que afecta directamente al vendedor con derecho a dividendo por un instrumento distinto a la ley (en este caso una resolución del SII), estimamos que dicha resolución podría adolecer de un vicio de inconstitucionalidad.

B) Doble tributación económica

Existe doble tributación jurídica cuando un mismo sujeto resulta gravado en dos oportunidades por un mismo hecho gravado. Ahora bien, cuando dos sujetos distintos resultan gravados por un mismo hecho gravado, se entiende que existe doble tributación económica.

Para la consecución de dicho objetivo, la Resolución Exenta Nº 83 de 2010 obliga al enajenante de las acciones con derecho a dividendo, encontrándose la operación pendiente de liquidación, a reconocer como ingreso afecto a tributación, el dividendo distribuido por la sociedad emisora, aun cuando no reciba materialmente el flujo.

Asimismo, dado que el vendedor de las acciones con derecho a dividendo, contará con la Declaración Jurada Nº 1884 emitida por su corredor, sería éste quien tendría derecho al crédito por el IDPC pagado por la sociedad emisora de acuerdo a lo dispuesto por los Arts. 56 Nºs 3 y 63 de la LIR.

Por otro lado, el comprador que es quien recibe materialmente el flujo, al experimentar un incremento de patrimonio que no se encuentra expresamente exento ni es considerado como un ingreso no constitutivo de renta, en nuestra opinión debiese reconocer un ingreso sujeto a tributación según régimen general, esto es, IDPC y GC o IA al momento de su distribución, sin derecho a crédito, ya que éste es de carácter personalísimo y ya habría sido utilizado por quien vendió las acciones con derecho a dividendo.

De esta forma, al gravarse al vendedor de acciones con derecho a dividendo, y a quien recibe materialmente el flujo, se estaría produciendo una situación de doble tributación económica sobre una misma renta, principio que no es compartido por nuestra legislación tributaria.

C) *Situación de los créditos*

Dado que, en la situación descrita por la Resolución Exenta N° 83 de 2010 emitida por el SII, el vendedor de las acciones con derecho a dividendo, debe reconocer como ingreso la parte de la ganancia de capital que haya correspondido al dividendo y, por otra parte, de acuerdo a las reglas generales, quien reciba materialmente el flujo deberá reconocer un incremento de patrimonio, también sujeto a impuestos, conviene dilucidar quién de ellos tendría derecho al crédito por el IDPC efectivamente pagado por la sociedad fuente de acuerdo a los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR.

En este sentido, entendemos que, tal como expone, el SII, para el caso que nos ocupa, tendrá derecho al dividendo quien aparezca como propietario en el registro especial de aquel custodio inscrito en el registro de accionistas al quinto día hábil a la fecha de solución o cierre. Esto es, en este caso, el vendedor de las acciones (A).

Así, al ser éste el titular legal del dividendo, sería quien tendría derecho al crédito por el impuesto pagado por la sociedad fuente del dividendo de acuerdo a lo dispuesto por los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR.

Por otro lado, quien perciba materialmente el flujo (B), al no figurar inscrito en dicho registro, a nuestro entender perdería el derecho al crédito, sin perjuicio de reconocer el flujo como un incremento patrimonial afecto a impuestos y sin derecho a crédito.

III

NORMAS ANTI ROLL-OVER RELATIVAS A TÍTULOS DE DEUDA QUE CUMPLAN CON LOS REQUISITOS DEL ART. 104 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

1. CONSIDERACIONES GENERALES

En materia de títulos de deuda, también encontramos la figura del roll-over, toda vez que el Art. 104 de la LIR establece un régimen preferencial de ingreso no constitutivo de renta aplicable a la ganancia de capital en la enajenación de bonos o debentures que cumplan con ciertos requisitos establecidos por dicha disposición, en circunstancia que los intereses derivados de la tenencia de dichos instrumentos constituyen

una renta afecta al régimen general¹¹ que establece la LIR, en caso de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, o afecta a Impuesto Adicional de retención en caso de contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile.

La situación descrita, se puede retratar a través del siguiente ejemplo: el tenedor A, es titular de un bono cuyo valor nominal es de \$90 y que da derecho a un cupón de \$10, el cual se encuentra pronto a la fecha de corte de cupón, es decir, pronto al pago del interés.

Si el tenedor A conserva el bono hasta la fecha de corte de cupón, deberá reconocer un ingreso por los intereses recibidos, en circunstancias que si vende dicho bono justo antes de la fecha de corte de cupón podrá recibir los mismos intereses pero a título de ganancia de capital libre de impuesto.

En las próximas líneas analizaremos las normas incorporadas en la LIR que tienen como objeto evitar que los contribuyentes arbitren con los bonos que cumplan los requisitos del Art. 104, transformando intereses tributables en ganancias de capital libre de impuestos. En este sentido, analizaremos como, a nuestro juicio, dicha normativa establece una solución más sofisticada que la que se establece para el caso de las acciones del Art. 107, la cual, tal como describimos en los párrafos anteriores, es susceptible de numerosas críticas.

2. CARACTERÍSTICAS GENERALES BONOS O DEBENTURES

Los bonos son títulos de deuda de largo plazo, regulados por el Título XVI de la Ley Nº 18.045. En efecto, conforme al Art. 103 de la Ley Nº 18.045 *“La oferta pública de valores representativos de deuda cuyo plazo sea superior a un año, sólo podrá efectuarse mediante bonos y con sujeción a las disposiciones generales establecidas en la presente ley y a las especiales que se consignan en los artículos siguientes”*.

La emisión de bonos puede ser efectuada mediante títulos de deuda de montos fijos o mediante líneas de títulos de deuda.

Existen diversos tipos de bonos. Así, según la rentabilidad que ofrecen, encontramos principalmente los siguientes tipos de bonos: (i) *Bonos*

¹¹ Es decir, IDPC, actualmente de tasa 20%, e impuestos finales (GC en caso de individuos domiciliados y residentes en Chile, o IA en caso de entidades o individuos no domiciliados ni residentes en Chile), siendo el IDPC acreditable en contra de los impuestos finales.

convencionales o bonos de tasa fija, los cuales tienen una serie de cupones fijos (intereses explícitos) que se mantienen constantes durante toda la vida del bono y un pago de rescate a su vencimiento; (ii) *Bonos de tasa flotante*, los cuales tienen un cupón variable que está vinculado a un tipo de interés de referencia, como el LIBOR o el Euribor; (iii) *Bonos vinculados a un índice*, siendo el más común el índice de precios al consumidor (IPC); y (iv) *Bonos cero cupón*, los cuales no pagan intereses explícitos periódicamente, sino que paga todo el principal al vencimiento del documento. Estos bonos se venden bajo la par, es decir, con un descuento a su valor nominal, de modo que devengan únicamente intereses implícitos los cual son pagados al vencimiento o rescate.

Conforme a lo anterior, los bonos pueden devengar tanto intereses explícitos (i.e. bonos de tasa fija o variable) como intereses implícitos derivados de la colocación o compra a descuento (i.e. bonos cero cupón)¹².

El precio del bono está dado por el valor presente de todos los flujos futuros que genere el instrumento¹³. Por su parte, el rendimiento del bono se establece mediante la tasa de retorno (*tasa yield*) que se obtiene del bono conforme al precio pagado y los intereses (tanto explícitos como implícitos) que se reciban. Hay básicamente dos tipos de *yield*: *current yield* (*yield* o rendimiento ordinario) y *yield to maturity* (*yield* o rendimiento de maduración).

¹² Es importante destacar que en las operaciones de descuento, el descontante o adquirente experimenta un incremento patrimonial equivalente a la diferencia entre el valor nominal del documento y el precio pagado por este. Dicho incremento patrimonial constituye una renta tributable la cual puede calificarse como una *renta ordinaria* gravada conforme al Art. 20 N° 5 de la LIR, o como un *interés implícito* gravado conforme al Art. 20 N° 2 de la LIR. El legislador no ha regulado expresamente el tratamiento tributario aplicable ha dicho incremento patrimonial obtenido por el adquirente del abono colocado bajo la par, sin embargo estimamos que existen argumentos para calificarlo como un *interés implícito* gravado conforme al Art. 20 N° 2 de la LIR. En efecto, la Ley N° 18.010 sobre Operaciones de Crédito de Dinero señala expresamente en su artículo segundo que, en las operaciones de crédito de dinero reajustables “*constituye interés toda suma que recibe o tiene derecho a recibir el acreedor por sobre el capital reajustado*”. Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos habría reconocido el mencionado carácter de *interés implícito* al señalar expresamente que “*los interés provenientes de operaciones e instrumentos financieros se encuentran exentos de IVA y siendo el descuento de documentos una forma de interés, constituye ésta una operación exenta de IVA*” (Oficio N° 6897 de 2001).

¹³ JOHN C. HULL. *Options futures, and other derivatives*, Nueva Jersey, Editorial Pearson Prentice Hall, 2009, p.78.

3. TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A LOS BONOS O DEBENTURES CONFORME A LA LEGISLACIÓN ACTUAL

Los tenedores de bonos pueden obtener los siguientes tipos de renta ya sea producto de la tenencia o adquisición de un bono: (i) cupones (*intereses explícitos*); (ii) ganancia de capital obtenida en la enajenación del bono; y (iii) renta derivada de la adquisición de un bono a descuento o bajo la par, es decir, cuando el valor de adquisición del bono es inferior a su valor nominal (*intereses implícitos*).

En este contexto, la LIR establece dos regímenes tributarios distintos, dependiendo de si se trata de bonos regulados conforme a las disposiciones generales de la LIR¹⁴ o bonos regulados conforme al artículo 104 de la LIR, los cuales se encuentran sujetos a un régimen tributario especial.

En el presente artículo nos referiremos únicamente al tratamiento tributario aplicable a los bonos acogidos al Art. 104 de la LIR con el objeto de analizar las normas anti *roll-over* que al efecto establece nuestra legislación.

En este sentido, el Art. 104 de la LIR, fue incorporado por la Ley Nº 20.343 del año 2009, la cual tuvo como objeto establecer una serie de medidas para hacer frente a la crisis financiera del año 2008 restaurando la confianza de los inversionistas en el sistema financiero.

Una de las medidas adoptadas fue el fortalecimiento y promoción de alternativas de financiamiento no bancario, para lo cual se liberó del pago de impuesto las ganancias de capitales obtenidas en la enajenación de instrumentos de deuda de oferta pública que cumplan con ciertos requisitos.

Así, se intentó aumentar la liquidez del mercado secundario de dichos instrumentos, haciendo más atractiva la compra y venta de los mismos, otorgándole a los bonos un tratamiento simétrico al que en ese entonces tenían las acciones y que actualmente se encuentra regulado en

¹⁴ El Art. 17 Nº 8 de la LIR regula el tratamiento tributario aplicable a las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de bonos normales, mientras que los Arts. 20 Nº 2 y 39 Nº 4 letra d) de la LIR se refieren al tratamiento tributario aplicable a los intereses devengados por dichos bonos. Finalmente, nuestra legislación no regula expresamente el tratamiento tributario aplicable al descuento o menor valor en la colocación de bonos normales.

el Art. 107 de la LIR¹⁵. No obstante, si bien es cierto que ambas normas guardan importantes similitudes, a continuación veremos cómo en materia de regulación anti roll-over el legislador ha optado por tratarlas de forma diametralmente distinta.

En este contexto, el Art. 104 desgravó la ganancia de capital obtenida en la enajenación de instrumentos de deuda de oferta pública que cumplan con ciertos requisitos, al establecer que el mayor valor obtenido por el tenedor del instrumento en la enajenación de los mismos (diferencia entre el valor de enajenación y el costo de adquisición reajustado), constituye un ingreso no constitutivo de renta.

El N° 1 del Art. 104 se refiere a los requisitos que deben cumplir los instrumentos de deuda de oferta pública que pueden beneficiarse con dicho régimen especial¹⁶, mientras que el N° 2 señala ciertos requisitos de adquisición y enajenación que deben cumplir los contribuyentes beneficiados con el mencionado régimen¹⁷. Dichos requisitos pretenden que la formación del precio sea competitiva y transparente, exigiéndose que

¹⁵ HISTORIA DE LA LEY N° 20.343, “Modifica distintos cuerpos legales, con el objeto de mejorar las condiciones de financiamiento para personas y empresas”, de 23 de abril de 2009, p. 66.

¹⁶ Conforme al N° 1 del Art. 104 de la LIR, el beneficio dispuesto en dicho artículo aplica respecto de los instrumentos que cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

1. Instrumentos de deuda de oferta pública previamente inscritos en el Registro de Valores establecido en la Ley de Mercado de Valores;
2. Que hayan sido emitidos en Chile (no puede tratarse de instrumentos emitidos en el extranjero) por contribuyentes que determinen su renta efectiva afecta al IDPC por medio de contabilidad completa;
3. Que hayan sido aceptados a cotización por a lo menos una bolsa de valores del país;
4. Que hayan sido colocados a un valor igual o superior al valor nominal establecido en el contrato de emisión o que, colocados a un valor inferior, el emisor haya pagado o deba pagar el impuesto por el descuento en la colocación, al mes siguiente; y
5. Que en el respectivo contrato de emisión, se haya indicado expresamente que los instrumentos se acogerán a esta normativa.

Asimismo, conforme al N° 6 del artículo 104 el beneficio también se extiende a instrumentos de oferta pública emitidos por el BC y la TGR que cumplan con ciertos requisitos.

¹⁷ Conforme al N° 2 del Art. 104 de la LIR para gozar del beneficio los bonos deben haber sido adquiridos y enajenados en:

- a) En una bolsa de valores local en procedimiento de subasta pública y continua, el que ya se encuentra autorizado por la SVS (en virtud de Resolución Exenta N° 66) y el SII; y
- b) A través de un corredor de bolsa o agente de valores registrado en la SVS.

las transacciones se realicen en una bolsa local por medio de un proceso de subasta continua.

Por otra parte, respecto a las eventuales pérdidas originadas en la enajenación de los instrumentos beneficiados, ya sea dentro o fuera de bolsa, se establece que las mismas sólo son deducibles de los ingresos no constitutivos de renta del enajenante (tenedor del instrumento), y no de su renta ordinaria, lo que busca evitar que los contribuyentes que tengan una pérdida en la enajenación de estos títulos, la utilicen contra sus ingresos de régimen general al enajenarlos por alguno medios no contemplado en el Art. 104.

En este contexto, al desgravar la ganancia de capital obtenida en la enajenación de los instrumentos que cumplan con los requisitos del Art. 104, el legislador previó la posibilidad que los contribuyentes se aprovechen de una figura elusiva conforme a la cual las rentas derivadas de la tenencia o adquisición a descuento de dichos instrumentos (intereses explícitos e implícitos) sean convertidas en ganancias de capital libre de impuestos. Para evitar lo anterior incorporó las normas anti roll-over que analizaremos a continuación.

4. NORMAS ANTI ROLL-OVER EN RELACIÓN A LOS INTERESES EXPLÍCITOS DEVENGADOS POR LOS INSTRUMENTOS DEL ART. 104 DE LA LIR

A) *Tributación de intereses devengados durante el período de tenencia con prescindencia de la fecha de corte de cupón*

En caso de contribuyentes domiciliados y residentes en Chile, por regla general, los intereses obtenidos como consecuencia de la tenencia de bonos o instrumentos acogidos al Art. 104 de la LIR constituyen una renta tributable conforme al régimen general¹⁸ que al efecto establece la LIR¹⁹.

¹⁸ Infra., cita Nº 10.

¹⁹ No obstante, el artículo 39 Nº 4 letra d) de la LIR, establece una exención del IDPC en caso de que dichos intereses sean obtenidos por contribuyentes que no desarrollen actividades clasificadas en los Nºs 3, 4, y 5 del artículo 20 de la LIR y que no declaren renta efectiva.

Por su parte, en caso de contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, dichos intereses se encuentran gravados con IA de tasa 4%²⁰.

Sin perjuicio de lo anterior, como ya hemos mencionado, el Art. 104 de la LIR considera como un ingreso no constitutivo de renta a la ganancia de capital en la medida que se cumpla con ciertos requisitos relativos a los instrumentos y contribuyentes beneficiados.

Así, al gravar los intereses y desgravar la ganancia de capital de los mencionados instrumentos, el legislador previó la posibilidad que los contribuyentes arbitraran, transformando intereses tributables en ingresos no renta.

Para evitar dicho arbitraje, la Ley N° 20.343 incorporó diversas disposiciones en la LIR con el objeto de gravar en “base devengada” los intereses derivados de los instrumentos del Art. 104, en base a los días de tenencia del instrumento, independientemente de la fecha de corte de cupón, tanto respecto del IDPC, como respecto de los contribuyentes del GC e IA .

De esta forma, lo que se buscó es que, independientemente del tipo de contribuyente de que se trate, cada uno tribute por los intereses devengados día a día durante el periodo en que efectivamente tuvo el bono en su poder, sin perjuicio de la fecha de corte de cupón.

Dentro de este contexto, en relación al IDPC, se incorporó la letra g) del Art. 20 de la LIR conforme al cual los intereses que provengan de los instrumentos de deuda de oferta pública del Art. 104, se gravarán con el mencionado tributo cuando estos se hayan devengado.

La citada disposición señala que los intereses se considerarán devengados en cada ejercicio, partir del que corresponda a la fecha de colocación y así sucesivamente hasta su pago. El interés devengado por cada ejercicio se determinará de la siguiente forma: i) dividiendo el monto total del interés anual devengado por el instrumento, establecido en relación al capital y la tasa de interés de la emisión respectiva, por el número de días del año calendario en que el instrumento ha devengado intereses, y ii) multiplicando dicho resultado por el número de días del año calendario en que el título haya estado en poder del contribuyente respectivo.

La Circular N° 42 de 2009 emitida por el SII complementó lo anterior señalando que “*los intereses devengados en la forma señalada, de acuerdo a la reclasificación a que se refiere esta letra, constituirán ingresos brutos del ejercicio*”

²⁰ Art. 59 N° 1 letra h) de la LIR.

conforme al artículo 29 de la LIR. De la misma manera, dichos ingresos formarán parte de la base para calcular los pagos provisionales mensuales a que se refiere el artículo 84, de la LIR, del mes de diciembre de cada ejercicio”.

Por su parte, en relación a los contribuyentes de GC se incorporó el Nº 4 del Art. 54 de la LIR, conforme al cual, dichos contribuyentes deberán también tributar sobre base devengada, por los intereses que obtengan de los instrumentos del Art. 104 devengados durante el número de días en que el instrumento haya estado en su poder.

Finalmente, en relación a los contribuyentes de IA, se incorporó en el Art. 59 Nº 2 la letra h) conforme a la cual los intereses derivados de los instrumentos del Art. 104 que obtengan dichos contribuyentes se gravarán con IA de retención de tasa 4% también cuando estos se hayan devengado, y conforme al número de días en que el instrumento haya estado en su poder.

B) Retención de tasa 4% sobre los intereses devengados

La Ley Nº 20.343 también modificó los Arts. 74 y 79 de la LIR estableciendo a los emisores de los instrumentos de deuda de oferta pública del Art. 104 la obligación de efectuar una retención de tasa 4% sobre los intereses devengados durante el ejercicio respectivo, conforme a las reglas señaladas en la letra a) anterior, independiente de cual sea el domicilio o residencia del tenedor del bono beneficiario de los intereses.

Asimismo, se impuso a los emisores la obligación de declarar y pagar en enero de cada año los intereses devengados durante el ejercicio inmediatamente anterior, aun en el caso de que no se haya pagado ningún cupón durante dicho ejercicio.

Es decir, se impuso a los emisores de los instrumentos del Art. 104 la obligación de calcular anualmente los intereses devengados, y sobre dicha cantidad, sin deducción alguna, aplicar una retención de 4%, independiente del domicilio o residencia del contribuyente, la que debe ser declarada y pagada dentro del mes de enero siguiente al término del ejercicio respectivo²¹.

En este sentido, para cumplir con la obligación de retención señalada anteriormente, en la práctica los emisores de los instrumentos del Art. 104, deducen el mencionado impuesto de tasa 4% al momento de

²¹ Circular Nº 42 del 2009 del Servicio de Impuestos Internos.

pagar cada cupón, obteniendo así la caja suficiente para pagar en enero del año siguiente el impuesto relativo al total de los intereses devengados durante el ejercicio.

En efecto, los contratos de emisión de los bonos de TGR y BC, que hasta el momento son los únicos que utilizan el mecanismo del Art. 104, estipulan expresamente que el interés se pagará en cupones semestrales y el impuesto de 4%, se aplicará y cobrará al pago del cupón²².

No obstante lo anterior, desde la perspectiva del tenedor del bono que sufre la retención, el tratamiento tributario varía según se trate de contribuyentes no domiciliados o residentes en Chile o de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile.

Así en el caso de contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, el IA que grava los intereses devengados por dichos contribuyentes queda satisfecho con la mencionada retención de tasa 4%, la cual a su vez reemplaza a la retención que deba efectuarse conforme al artículo 74 N° 4 respecto de los mismos intereses.

Por el contrario, en el caso de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, éstos deben reconocer el ingreso por los intereses devengados durante el número de días en que hayan tenido el cupón en su poder y pueden dar de abono la retención de 4% en contra de los IDPC o GC que graven los respectivos intereses devengados, también de acuerdo al número de días de tenencia de los bonos, y tendrán derecho a solicitar la devolución del excedente que pudiese resultar de dicho abono como un pago provisional mensual.

Conforme a la ley, para los efectos de determinar aquella parte de la retención de 4%, que cada uno de los tenedores de los instrumentos del Art. 104, tiene derecho a imputar en su declaración anual de impuestos a la renta, se deberá estar a la cantidad que resulte de calcular la proporción entre los intereses que haya devengado cada uno de los tenedores de los instrumentos, sobre el total de los intereses que se hayan devengado durante todo el período respectivo, (rebajando de las cantidades señaladas aquellos intereses devengados por contribuyentes que soliciten expresamente ser liberados de la referida retención), respecto del total de la retención efectuada al término del ejercicio por el emisor²³.

²² GONZÁLEZ RUBILAR, CRISTIÁN. Reforma al Mercado de Capitales (MKIII). *Revista Tributaria*, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile. 243(3): 2011.

²³ Circular N° 42 de 2009 del Servicio de Impuestos Internos.

Finalmente, el artículo 74 Nº 7 inciso segundo de la LIR establece la liberación de la obligación de retención para aquellos inversionistas que no tengan la calidad de contribuyentes como los fondos de inversión, las administradoras de fondos de pensión, los fondos mutuos, entre otros.

Dicha liberación de la obligación de retención sólo comprende el periodo en que el inversionista que no tiene la calidad de contribuyente tuvo el instrumento en su poder.

C) *Tributación del pago anticipado o rescate*

Asimismo, al desgravar la ganancia de capital de los instrumentos del Art. 104 de la LIR el legislador previó la existencia de otra figura elusiva al momento del pago anticipado o rescate de todo o parte del instrumento por el emisor.

Por ello, incorporó el Nº 4 del artículo 104 de la LIR, conforme al cual, en caso de pago anticipado o rescate efectuado por el emisor, todas las sumas pagadas por sobre el saldo del capital adeudado se considerarán intereses a favor del tenedor del bono, devengados en el ejercicio en que se produce el pago anticipado o rescate, aplicándose los impuestos correspondientes. Es decir, se grava expresamente toda suma pagada por sobre el saldo del capital, se haya esta devengado o no.

5. CONCLUSIONES EN RELACIÓN AL ROLL-OVER DE INTERESES EXPLÍCITOS CONFORME A LA NORMATIVA ACTUAL

A) *Contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile*

Como señalamos anteriormente los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que inviertan en instrumentos del Art. 104, se encuentran afectos a Impuesto Adicional de tasa 4% aplicable sobre intereses devengados durante su periodo de tenencia.

Sin embargo, en la práctica ello no se cumple, toda vez que la ley establece que los sujetos encargados de retener, declarar y pagar el mencionado impuesto son los emisores de dichos instrumentos, quienes en la práctica retiene el total del impuesto de 4% a quien reciba el cupón. Lo anterior, porque esa es la única forma que tienen de asegurar la caja

suficiente para cumplir con su obligación de declarar y pagar el impuesto anual devengado por el bono en enero del ejercicio siguiente.

Así, sucede que el contribuyente que recibe el cupón, debe soportar el total de la retención, independiente del número de días en que haya estado el bono en su poder, y por el contrario, el vendedor de un bono transado entre pagos de cupones no sufre retención alguna al no recibir el flujo, y por ende se libera del IA de tasa 4% que grava los intereses devengados durante su período de tenencia.

En este contexto, en caso de bonos adquiridos por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, el roll-over en relación al IA de tasa 4% que grava los intereses obtenidos por tales contribuyentes, solo se evita en la medida en que el impuesto de retención de tasa 4% que en la práctica debe soportar quien recibe el cupón, se vea reflejado en el precio del mismo.

Así por ejemplo, un extranjero que adquiere un bono cuyo valor nominal es de \$90 y que se encuentra próximo a pagar un cupón de \$10, deberá pagar por el mismo \$99,6 en lugar de \$100, dado que deberá soportar el IA de tasa 4% aplicable sobre el cupón de \$10 recibido, aun cuando haya tenido el bono sólo por un día.

De lo contrario, si la retención no se viera reflejada en el precio del bono, el vendedor no domiciliado ni residente en Chile que vende el instrumento justo antes del corte de cupón en \$100, obtendría \$10 libre de impuestos a título de ganancia de capital, en circunstancias que de no haber vendido el bono habría tenido que soportar la retención sobre el cupón, obteniendo únicamente \$9,6 a título de interés. Es decir, se ahorraría el IA de 4% que grava a los intereses, vendiendo el día anterior al corte de cupón y recomprando al día siguiente del corte.

B) Contribuyentes domiciliados o residentes en Chile

En caso de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, el roll-over puede darse tanto en relación al IDPC o GC que grava el ingreso por los intereses obtenidos de los instrumentos del Art. 104, como en relación al impuesto de retención de 4% sobre los intereses, el cual pueden dar de crédito en su declaración anual de impuestos.

En este contexto, la legislación actual efectivamente evitaría el roll-over en relación al ingreso por los intereses derivados de los instrumentos del Art. 104, obtenidos por contribuyentes domiciliados o residentes en

Chile, al hacer tributar a dichos contribuyentes únicamente por los intereses devengados durante su período de tenencia, independiente de si reciben el cupón o no. Sin embargo, al igual que en el caso de los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, el roll-over en relación al impuesto de retención de 4% sólo se evita en la medida en que dicho impuesto se vea reflejado en el precio del instrumento.

Por ejemplo, supongamos un contribuyente de IDPC (tenedor A) que adquiere el 30 de diciembre un bono cuyo valor nominal es de \$90, y que da derecho a un solo cupón de \$10, el cual se paga el 31 de diciembre de cada año. El valor económico al cual el tenedor A adquiere el bono debiera ascender a \$99,6 al tener implícito derecho a un interés de \$10 que se sujetará a una retención de \$0,4.

En este caso, el vendedor, no obstante no recibir el cupón de \$10, deberá tributar por los intereses devengados durante su periodo de tenencia (1 de enero a 30 de diciembre) los cuales ascienden a \$9,97 ($10/365 \times 364 = 9,97$), y tendrá derecho a dar de abono en su declaración anual de impuesto a la renta, la parte de la retención de 4% que grave los intereses devengados en su periodo de tenencia, la cual asciende a \$0,39 ($0,4/365 \times 364 = 0,39$).

Es decir, la norma busca gravar al vendedor como si hubiese recibido el flujo por los intereses devengados durante su periodo de tenencia, obligándolo a reconocer un ingreso tributable de \$9,97, porque en realidad así lo hizo al incrementar el precio de venta a \$99,6, obteniendo un ingreso no renta por \$9,6 en lugar de intereses tributables por el mismo monto.

Por su parte, el comprador, deberá reconocer como ingreso únicamente los intereses devengados durante su periodo de tenencia, es decir devengados el 31 de diciembre, los cuales ascienden a \$0,03 ($10/365 \times 1 = 0,03$), no obstante haber recibido efectivamente el total del flujo por \$10. Asimismo, podrán dar de abono en su declaración anual de impuesto a la renta, únicamente \$0,001 ($0,4/365 \times 1 = 0,001$), no obstante haber sufrido el total de la retención ascendente a \$0,4.

Como podemos ver, si la retención no se viera reflejada en el precio del bono, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile también podrían arbitrar. En nuestro ejemplo, si el comprador adquiere el bono en \$100 en lugar de \$99,6, estaría haciendo una pérdida de \$0,4 ya que si bien recibirá el flujo por \$10 de todas formas deberá sufrir la retención de 4%, quedándose únicamente con \$9,6. Por su parte, el vendedor haría

una ganancia de \$0,4, ya que no recibirá el flujo de \$10 pero igualmente tendrá derecho a dar de abono en su declaración anual de renta casi el total de la retención efectuada (\$0,39 de \$0,4).

6. NORMAS ANTI ROLL-OVER EN RELACIÓN A LOS INTERESES IMPLÍCITOS DEVENGADOS POR LOS INSTRUMENTOS DEL ART. 104 DE LA LIR. IMPUESTO CASTIGO

Finalmente, el legislador también contempló la existencia de una figura elusiva al colocarse los instrumentos del Art. 104 bajo la par o a un valor inferior a su valor nominal.

Por ejemplo, bien podría el emisor A emitir un “bono cero cupón” cuyo valor nominal es de \$1.000 y colocarlo bajo la par en \$800, con la obligación de pagar el monto completo del capital en 3 años más.

En dicho caso, como señalamos anteriormente, por tratarse de un “bono cero cupón”, éste no devenga intereses explícitos pactados, pero sí intereses implícitos, precisamente por la diferencia de \$200.

Luego, el tenedor del bono B, que lo compró en \$800 bien podría vender dicho bono antes de la fecha de vencimiento (antes de los 3 años) en \$950 y obtener una ganancia de capital libre de impuestos por \$150, en circunstancias de que si no hubiese vendido el bono, hubiese recibido el total del capital al final de los 3 años y hubiese obtenido una renta tributable por la diferencia de \$200 que corresponden precisamente a los intereses implícitos devengados por el bono.

Es decir, podría convertir los \$150 recibidos, que constituyen una renta tributable equivalente a los intereses implícitos devengados por el bono, en una ganancia de capital libre de impuesto que constituye un ingreso no renta.

Dentro de este contexto, al desgravar la ganancia de capital de los instrumentos del Art. 104, para evitar la figura elusiva recién descrita, el legislador se preocupó además de incorporar el impuesto castigo establecido en el N° 3 de dicho artículo.

La solución adoptada por el Art. 104 N° 3 fue sancionar al emisor del bono que lo coloca bajo la par, haciéndolo tributar por el descuento o la diferencia entre el valor nominal del bono y el valor de colocación, con un impuesto único cuya tasa es igual a la del IDPC.

Por otra parte, para evitar la doble tributación de los intereses implícitos devengados por el bono, el Art. 104 N° 3 establece expresamente

que desde la perspectiva del tenedor del bono la mencionada diferencia o descuento constituye un ingreso no constitutivo de renta.

Asimismo, desde la perspectiva del emisor, dicho descuento o diferencia constituye un gasto deducible, en forma proporcional a las amortizaciones de capital efectuadas en el ejercicio de colocación y siguientes, en la medida que se cumplan los requisitos generales para la deducibilidad del gasto. Por el contrario, el impuesto castigo que soporta el emisor constituye un gasto no aceptado, el cual debe agregarse en la renta líquida imponible, pero no está afecto al impuesto multa del Art. 21 de la LIR.

El mencionado impuesto castigo se devenga al momento de la colocación del bono y debe ser declarado por el emisor al mes siguiente, sin que sea posible utilizarlo como crédito por no ser impuesto de categoría.

El citado impuesto que grava la colocación a descuento ha sido ampliamente criticado ya que a esta norma se le atribuye la poca o nula sujeción de bonos que no sean del BC o TGR –a los cuales no se les aplica este impuesto a la colocación a descuento– al régimen preferencial del Art. 104 ya que usualmente los bonos se colocan a una tasa de descuento de manera que, por evitar un posible roll-over en la colocación a descuento, finalmente la norma se transformó en poco atractiva para los emisores.

7. MODIFICACIONES PROYECTO LEY ÚNICA DE FONDOS

El Proyecto LUF enviado por el Presidente de la República en septiembre del año 2011, actualmente en tramitación, establece una serie de modificaciones a los Arts. 20, 74 y 104 de la LIR, las cuales tienen como objeto perfeccionar el tratamiento tributario aplicable a los instrumentos del Art. 104 de la LIR, sin modificar la exención de ganancia de capital que recae sobre dichos instrumentos²⁴.

Asimismo, se establecen medidas que tienen como objeto facilitar el acceso al endeudamiento en renta fija a las empresas de menor tamaño, para lo cual se busca atraer nuevos actores, básicamente inversionistas extranjeros, de manera de aumentar la demanda generando competencia en el mercado de renta fija chileno²⁵.

²⁴ El Presidente de la República formuló una serie de indicaciones al “Proyecto de Ley que regula la administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales”, por medio del Boletín Nº 528-360 emitido el 5 de marzo de 2013, dentro de las cuales se propone reemplazar el actual Art. 104 de la LIR.

²⁵ COMISIÓN DE HACIENDA. Informe recaído en “Proyecto de Ley sobre Administración de

A) *Tributación de intereses devengados durante el período de tenencia con prescindencia de la fecha de corte de cupón*

Con el objeto de perfeccionar la tributación sobre base devengada de los intereses generados por instrumentos del Art. 104 de la LIR, se modifica el inciso tercero del Art. 20 N° 2 de la LIR.

Al respecto, se establece expresamente que el impuesto se aplicará a los “titulares de los referidos instrumentos, y se gravará los intereses que se hayan devengado en el año calendario o comercial respectivo, desde la fecha de su colocación o adquisición hasta el día de su enajenación o rescate, ambas inclusive”.

Asimismo, se establece que el interés devengado por cada titular se determinará de la siguiente forma “(i) multiplicando la tasa de interés fiscal anual del instrumento determinada conforme al artículo 104, por el capital del mismo, a su valor nominal o par; (ii) el resultado obtenido conforme al literal anterior se divide por 365, y (iii) finalmente, se multiplicará tal resultado por el número de días del año calendario o comercial en que el título haya estado en poder del contribuyente titular.”.

Conforme a lo anterior, la nueva normativa establece expresamente que el sujeto pasivo del impuesto que grava los intereses devengados, es el titular del instrumento, el cual deberá tributar por los intereses devengados durante su periodo de tenencia.

Asimismo, se modifica la forma de calcular los intereses devengados afectos a tributación, con el objeto de gravar también los intereses implícitos devengados en caso de colocación a descuento.

En efecto, conforme a la normativa actual el interés devengado por cada titular se determina tomando como base el monto total del interés anual devengado por el instrumento, calculado en base a la tasa de cupón o carátula estipulada en el contrato de emisión. Es decir, dicha norma permite calcular únicamente los intereses explícitos devengados por el instrumento pero no así los implícitos que puedan devengarse producto de la colocación a descuento.

De esta forma, con el objeto de someter también a tributación los intereses implícitos devengados, el Proyecto LUF establece que el monto total del interés anual devengado debe calcularse en base a la denominada “tasa de interés fiscal”, la cual equivale a la tasa de colocación anual

Fondos de Terceros y Carteras Individuales y deroga los cuerpos legales que indica”, pp. 22-23.

del instrumento y se determina conforme a una fórmula que establece el nuevo Art. 104²⁶.

Así, independiente de si el instrumento respectivo tiene o no una tasa de cupón o caratula fijada, e independiente del porcentaje al cual ésta ascienda en caso de haberse estipulado, el emisor debe señalar expresamente en la escritura de emisión, cuál será la “tasa de interés fiscal” conforme a la cual se determinarán los intereses, tanto *explícitos* como *implícitos*, devengados por el instrumento, que se sometan a tributación.

Asimismo, conforme al proyecto “la tasa de interés fiscal será informada después de cada colocación, dentro del mismo día, por el emisor de los títulos a la Superintendencia de Valores y Seguros, quien mantendrá un registro público de dichas tasas”²⁷.

Por otra parte, se modifica las disposiciones relativas al tratamiento tributario aplicable al pago anticipado o rescate, estableciéndose que en caso de rescate por parte del emisor, el tenedor del bono deberá tributar no solo por todas aquellas sumas pagadas por sobre el capital adeudado sino que también por los intereses devengados durante su periodo de tenencia determinados conforme a la mencionada “tasa de interés fiscal”²⁸.

Por último, en relación a los bonos emitidos por el BC o por TGR, si bien éstos no tienen que cumplir con los requisitos generales establecidos

²⁶ El Art. 104 propuesto en el Boletín Nº 528-360 del Presidente de la República por el cual formula indicaciones al Proyecto de LUF, establece: “La tasa de interés fiscal aludida en c), corresponderá a la tasa de colocación anual del instrumento, la que se expresa en porcentaje y que en la fórmula que se describe a continuación, se identifica como “TF”. Esta tasa corresponderá al número positivo que permita cumplir la siguiente igualdad:

$$\text{Precio de transacción: } \sum_{t=fc}^n ft * \frac{1}{(1 + TF) \frac{t-fc}{365}}$$

La fórmula precedente es una identidad que indica que el precio del instrumento colocado corresponde a la suma del valor presente de cada flujo de caja “F” que el emisor del instrumento se compromete a pagar en cada fecha “t” y hasta el vencimiento del instrumento en la fecha “N”.

El valor presente de cada flujo de caja F que el instrumento se compromete a pagar en una determinada fecha t corresponde al flujo de caja F, multiplicado por un factor de descuento que corresponde al inverso de la suma de 1 más la tasa anual de colocación del instrumento “TF” elevada al número que resulte de dividir los días transcurridos entre la fecha en que ocurre el flujo respectivo y la fecha de colocación “fc” (t-fc), por 365.

²⁷ Inciso final de la letra c.1) del nuevo Art. 104 contenido en el Boletín Nº 528-360 del Presidente de la República por el cual formula indicaciones al Proyecto LUF.

²⁸ Nº 3 del nuevo Art. 104 contenido en el Boletín Nº 528-360 del Presidente de la República por el cual formula indicaciones Proyecto LUF.

por el Art. 104 de la LIR, se establece que para acogerse al Art. 104 de la LIR deberán de todas formas deberán cumplir con la mencionada “tasa de interés fiscal”²⁹.

B) *Eliminación Impuesto Castigo*

Como señalamos anteriormente, el impuesto castigo que actualmente establece el N° 3 del Art. 104 de la LIR ha sido ampliamente criticado, ya que en la práctica ha inhibido la colocación de los instrumentos a que se refiere el Art. 104, efectuada por emisores distintos del BC o TGR³⁰.

En efecto, conforme a la normativa actual los instrumentos deben ser colocados en un valor igual o superior a su valor nominal, aplicándose en caso contrario el impuesto castigo del Art. 104 N° 3 de la LIR. En este sentido se señala que lo anterior es un absurdo toda vez que es imposible saber ex ante cual será el valor que el mercado asignará a un instrumento recién emitido, ya que existen factores que no manejan los emisores y que influyen en el valor de colocación, de forma tal que muchas veces dichas colocaciones, sin intención alguna, terminan efectuándose bajo la par, configurándose el presupuesto de hecho del impuesto castigo establecido por el Art. 104 N° 3 de la LIR³¹.

De esta forma, si bien el mencionado impuesto castigo tuvo como objeto evitar el posible roll-over en la colocación a descuento, finalmente terminó restringiendo la aplicación del Art. 104 únicamente a los bonos emitidos por el BC o TGR, los cuales son los únicos instrumentos que pueden emitirse bajo la par sin satisfacer el mencionado impuesto castigo e igualmente acogerse al Art. 104 de la LIR³².

En este sentido, el Proyecto de LUF, propone eliminar el impuesto castigo que sanciona la emisión de instrumentos bajo la par, estableciendo en su lugar la figura de la “tasa de interés fiscal anual”, la cual en vez de sancionar al emisor de instrumentos bajo la par, busca asegurar que el tenedor del bono respectivo tribute por los intereses implícitos obtenidos

²⁹ *Ibíd.*

³⁰ GONZÁLEZ RUBILAR, CRISTIÁN. Reforma al Mercado de Capitales (MKIII). *Revista Tributaria*, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile. 243(3): 2011.

³¹ COMISIÓN DE HACIENDA. Informe recaído en “Proyecto de Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales y deroga los cuerpos legales que indica”, pp. 21 y 24.

³² *Ibíd.*

producto de la adquisición del instrumento a un valor inferior a su valor nominal.

Así, se incorpora en el Nº 1 del Art. 104 un nuevo requisito para calificar como instrumento susceptible de acogerse a dicho régimen, conforme al cual en la correspondiente escritura de emisión debe determinarse “*además de la tasa de cupón o caratula, para cada colocación y después de cada una de ellas, una tasa de interés fiscal para efectos del cálculo de los intereses devengados conforme al inciso 3 del Nº 2 del Artículo 20*”.

En este sentido, nos parece que el proyecto elimina de una manera más justa y eficiente el roll-over en la colocación a descuento en caso de instrumentos adquiridos por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile. En efecto, el actual impuesto castigo sanciona al emisor del instrumento bajo la par y le otorga al adquirente del mismo el beneficio del ingreso no renta, en circunstancias de que éste último es precisamente quien experimento un incremento patrimonial afecto a impuestos. De esta forma, la figura de la “tasa de interés fiscal” pareciese ser una mejor solución ya que en lugar de sancionar al emisor, busca hacer que el adquirente del instrumento tribute por los intereses implícitos devengados durante su periodo de tenencia.

C) *Eliminación Retención de tasa 4% sobre los intereses devengados en caso de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile.
Cambio de sujeto retenedor*

Asimismo, el Proyecto de LUF modifica el Art. 74 Nº 7 de la LIR. En efecto, como señalamos anteriormente conforme a la normativa actual, los emisores de los instrumentos del Art. 104 tienen obligación de calcular anualmente los intereses devengados, y sobre dicha cantidad, sin deducción alguna, aplicar una retención de 4%, independiente del domicilio o residencia del contribuyente, la que debe ser declarada y pagada dentro del mes de enero siguiente al término del ejercicio respectivo.

Así, en la práctica, los emisores deducen la retención del 4% al momento de pagar cada cupón, independiente de si el tenedor que recibe el cupón es un contribuyente domiciliado o residente en Chile o un contribuyente no domiciliado ni residente en Chile.

En este contexto, el Proyecto de LUF establece principalmente dos modificaciones: en primer lugar, se elimina la retención de 4% aplicable sobre los intereses devengados por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, y el correspondiente derecho a dar de crédito la retención en

contra de los impuestos que correspondan, estableciéndose que la misma solo será aplicable en caso de intereses devengados durante la tenencia de contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile³³.

En segundo lugar, se modifica el sujeto retenedor encargado de efectuar la mencionada retención. En efecto se establece que los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que inviertan en instrumentos del Art. 104 de la LIR, deberán contratar o designar a un representante, custodio, intermediario, depósito de valores u otra persona domiciliada o constituida en el país, que sea responsable de cumplir con las obligaciones tributarias provenientes de la tenencia o enajenación de los mencionados instrumentos³⁴. Así, el nuevo Art. 74 N° 7 establece que la obligación de retención recaerá sobre dichos representantes designados por el tenedor extranjero y no sobre el emisor del instrumento respectivo como señala la actual normativa.

En este sentido se señala que resulta muy gravoso para los emisores tener que crear una división especial dentro de sus empresas para cumplir con la obligación de retención. Lo anterior teniendo además en cuenta que conforme al Proyecto de LUF, los emisores de dichos instrumentos pueden ser no solo contribuyentes que determinen su renta efectiva de primera categoría por medio de contabilidad completa como señala la actual normativa, sino que además, entidades constituidas y domiciliadas en el extranjero, para las cuales resultaría aún más gravoso cumplir con la mencionada obligación.

Por ello se propone que la retención sea solo procedente en caso de intereses devengados por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, y sea efectuada por el representante o custodio, centralizándose así en un agente de mercado que ofrece todas las garantías y que tiene la obligación de informar al SII³⁵.

Asimismo, dicha modificación eliminaría la distorsión que se produce actualmente en el precio de los instrumentos del Art. 104, los cuales deben reflejar descontar de dicho precio el impuesto de retención de tasa 4%.

³³ Nuevo Art. 74 N° 7 contenido en el Boletín N° 528-360 del Presidente de la Republica por el cual formula indicaciones al Proyecto de Ley Única de Fondos.

³⁴ Nueva letra b) del N° 2 del Art. 104 contenido en el Boletín N° 528-360 del Presidente de la Republica por el cual formula indicaciones al Proyecto de Ley Única de Fondos.

³⁵ COMISIÓN DE HACIENDA. Informe recaído en “Proyecto de Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales y deroga los cuerpos legales que indica”, pp. 23-24.

En efecto, en el caso de contribuyentes domiciliados y residentes en Chile dicha distorsión se eliminaría toda vez que los mismos no se encontrarían afectos al mencionado impuesto de retención.

Por su parte, en caso de contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile también se eliminaría tal distorsión toda vez que al ser el representante chileno el encargado de efectuar la retención, estos a diferencia del emisor, estarán en condiciones de retenerle a cada contribuyente el 4% de los intereses devengados durante su periodo de tenencia, independiente de si reciben en o no el flujo por los intereses. Lo anterior ya que dichos agentes pueden retener el impuesto correspondiente ya sea al remesar el cupón, al remesar el capital en caso de rescate o al remesar la ganancia de capital en caso de enajenación.

Es decir, la normativa propuesta evitaría el roll-over en relación a la retención de 4% sin distorsionar el precio de los mencionados instrumentos, y lograría que el Art. 59 Nº 2 letra h) no sea letra muerta ya que cada tenedor extranjero tributaría con IA de tasa 4% por los intereses devengados únicamente durante su periodo de tenencia.

D) Establecimiento de un periodo de tenencia (holding period)

Por último, también como una medida anti roll-over que tiene como objeto evitar que los contribuyentes arbitren comprando y vendiendo instrumentos entre fechas de pago de cupón, se establece un requisito adicional que deben cumplir los tenedores de los instrumentos del Art. 104 para acogerse a dicha disposición, el cual consiste que *“entre la fecha de adquisición y enajenación de los instrumentos haya transcurrido a lo menos un año, o bien, el plazo inferior que se fije mediante uno o varios decretos expedidos bajo la fórmula “Por Orden del Presidente de la Republica” por el Ministerio de Hacienda”*.

IV CONCLUSIONES SOBRE NORMATIVA ANTI ROLL-OVER EN INSTRUMENTOS DE DEUDA DEL ART. 104 Y ACCIONES DEL ART. 107

La figura del roll-over la encontramos tanto en las acciones que cumplen con los requisitos del Art. 107 de la LIR, como en los bonos o instrumentos que cumplen con los requisitos del Art. 104 de la LIR.

Lo anterior toda vez que en ambos casos se establece un régimen preferencial para las ganancias de capital derivadas de la enajenación de los títulos o instrumentos (ingreso no constitutivo de renta), y al mismo tiempo, se trata a los flujos derivados de la tenencia de dichos título o instrumentos (dividendos o acciones) como una renta tributable, de forma tal que se genera el incentivo para que los contribuyentes arbitren transformando flujos tributables en ganancias de capital libres de impuesto.

Sin embargo, la solución adoptada por nuestro legislador para evitar dicha conducta elusiva en ambos tipos de instrumentos sujetos a un régimen preferencial, fue diametralmente distinta, lo que nos parece no tener mucha lógica ya que la historia legislativa de ambas disposiciones indica que el legislador pretendía que ambas se regularan de forma similar.

A) Solución adoptada en el caso de las acciones del Art. 107 de la LIR

En primer lugar el problema en torno al arbitraje de las acciones que cumplan con los requisitos del Art. 107 de la LIR fue solucionado mediante pronunciamientos emitidos por el SII, basados en las disposiciones de derecho común contenidas en la Ley N° 18.046 y la Ley N° 18.045 y que gravan al vendedor de las acciones con derecho a dividendo que figuren aún inscritos en el registro de accionistas al no encontrarse la operación liquidada.

Dicha disposición a efectos de calcular el ingreso por el dividendo y los créditos asociados a éste, prescinde completamente del número de días que el vendedor habría tenido las acciones, lo que es completamente diverso de lo que buscó el legislador en materia de instrumentos de deuda del Art. 104 que sí toma en consideración el período de tenencia o holding period.

Adicionalmente, la solución adoptada para el caso de las acciones no cumpliría con el principio de legalidad tributaria que impera en nuestro ordenamiento jurídico, toda vez que se habría creado un impuesto por un instrumento distinto a la ley.

La solución adoptada por el SII para evitar el roll-over en el caso de las acciones, produciría una doble tributación económica sobre un mismo flujo. Lo anterior, toda vez que se grava tanto al vendedor de las acciones con derecho a dividendo que las vende en una fecha cercana a la distribución del dividendo, por la parte de la ganancia de capital que

haya correspondido al dividendo, como al comprador de dichas acciones, quien recibe materialmente el flujo, por el incremento patrimonial experimentado al recibir dicho flujo.

Asimismo, la solución adoptada por el SII para las acciones produce una distorsión en relación a los créditos asociados al dividendo. En efecto, el vendedor deberá tributar por la parte de la ganancia de capital que corresponda al dividendo y tendrá derecho al crédito correspondiente. Por su parte, el comprador, perderá el derecho al mencionado crédito, no obstante haber tenido que reconocer el flujo recibido como un incremento patrimonial afecto a impuestos.

Dentro de este contexto, proponemos una modificación legislativa del Art. 107 de la LIR y que siga los mismos principios que inspiraron a la normativa anti roll para el caso de bonos del Art. 104.

En este sentido, sugerimos que se tome en consideración el periodo de tenencia o holding period de las acciones para efectos de determinar el tratamiento tributario de las acciones que se venden con derecho. Es decir, el vendedor de las acciones debiese tributar únicamente por aquella parte de la ganancia de capital que corresponda al dividendo devengado durante su periodo de tenencia y que ha dejado de percibir, tratándose cualquier cantidad recibida por sobre dicho monto como un ingreso no constitutivo de renta. Asimismo, la normativa propuesta debiese gravar únicamente a los vendedores que recompran inmediatamente las mismas acciones después de que los dividendos hayan sido distribuidos, y no a quienes venden sin la intención de recomprar. Es decir, se debiese establecer un periodo de tenencia mínimo para poder acceder al beneficio respecto a la parte de la ganancia de capital que corresponda al dividendo implícito.

B) Solución adoptada en el caso de los instrumentos de deuda regulados conforme al Art. 104 de la LIR

Por otro lado, y a diferencia de las acciones que se reguló en base a la Ley Nº 18.046 y Ley Nº 18.045, la problemática en relación a los instrumentos de deuda que cumplan con los requisitos del Art. 104 de la LIR, fue cuidadosamente regulado en la LIR.

La regulación del roll-over en el caso de los instrumentos del Art. 104 de la LIR, si bien no está exenta de críticas, pareciera ser una alternativa más sofisticada y razonable que no produce doble tributación económica, al hacer tributar a cada partícipe por los intereses devengados únicamente

durante el número de días en que el respectivo instrumento haya estado en su poder. Asimismo, el crédito que se otorga a cada tenedor se calcula en base al número de días de tenencia del instrumento.

Sin embargo, como señalamos anteriormente, dicha normativa tampoco ha estado exenta de críticas, siendo las principales las siguientes. En primer lugar, la exigencia de colocar los instrumentos del Art. 104 a un valor igual o superior a su valor nominal y el correspondiente impuesto castigo establecido por el N° 3 del Art. 104 han sido ampliamente criticados, ya que a dicha norma se le atribuye la poca o nula sujeción de los bonos emitidos por entidades distintas al BC o TGR.

En este sentido, nos parece que la figura de la “tasa de interés fiscal” que propone el Proyecto de LUF, actualmente en tramitación, constituye una alternativa más razonable toda vez que se elimina la exigencia de colocación a la par o por sobre ella, y al mismo tiempo se evita el roll-over de los intereses implícitos de una manera más justa toda vez que en lugar de sancionarse al emisor, se busca hacer tributar al adquirente del instrumento bajo la par, que es precisamente quien experimenta el incremento patrimonial derivado de los intereses implícitos recibidos al adquirir bajo la par.

En segundo lugar, el impuesto de retención de 4% que conforme a la normativa actual debe retener, declarar y pagar el emisor del instrumento, independiente del domicilio o residencia del tenedor del mismo, también ha sido criticado ya que es el mercado el llamado a evitar el roll-over en relación a dicho impuesto por medio de un ajuste en el precio de los instrumentos.

En este sentido, también estamos de acuerdo con la solución que propone el Proyecto de LUF, conforme a la cual por un lado, se elimina la mencionada retención de tasa 4% en caso de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, y por el otro, se establece que en lugar del emisor, el sujeto encargado de retener, declarar y pagar el impuesto retenido a los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, será el representante chileno que para dichos efectos deberán designar dichos contribuyentes.

Así, la normativa propuesta evitaría el roll-over en relación a la retención de 4% sin distorsionar el precio de los instrumentos del Art. 104, toda vez que como dijimos, en el caso de los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, la misma sería eliminada, y en el caso de los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, se establecería como nuevo agente retenedor a los representantes chilenos designados por

dichos contribuyentes, quienes a diferencia de los emisores, estarían en condiciones de retener a cada tenedor extranjero el 4% de los intereses devengados únicamente durante su periodo de tenencia. De esta forma, se lograría por un lado, evitar la mencionada distorsión en el precio de los instrumentos y por el otro, que el Art. 59, inciso 4º, letra h) de la LIR no sea letra muerta, haciendo así tributar también a los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile por los intereses devengados durante su periodo de tenencia.

¿ES POSIBLE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE SUSTANCIA SOBRE LA FORMA EN CHILE, EN CONCORDANCIA CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA?

JAVIERA BOBADILLA ORELLANA³⁶

RESUMEN

El presente artículo tiene por objeto analizar la aplicación del principio de sustancia sobre la forma, teniendo en consideración que en Chile se encuentra establecido constitucionalmente el principio de legalidad tributaria. (I) Luego de planteado el problema, se analiza el principio de sustancia sobre la forma y otros principios análogos. (II) En un tercer acápite se analiza el principio de legalidad tributaria, concluyendo que no es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile. (III) En un cuarto acápite se realiza un análisis jurisprudencial, concluyendo que el tema no se encuentra zanjado en nuestra jurisprudencia. (IV) Por último, se analiza aplicabilidad del principio a la luz de la nueva justicia tributaria, finalizando con conclusiones al respecto.

Palabras claves: principio de legalidad tributaria, sustancia sobre la forma.

ABSTRACT

This article aims to examine the application of the substance over form principle, considering that the principle of tax legality is protected by the Chilean Constitution. (I) First, the problem is exposed and then, the substance over form principle and others analogues principles are analyzed. (II) In the third section the principle of tax legality is reviewed, concluding that substance over form principle

³⁶ Egresada de Derecho, Universidad Diego Portales.

is not applicable in Chile. (III) In the fourth section, case law is analyzed concluding that this subject has not been settled by our jurisprudence. (IV) Finally, the applicability of the principle in light of Chilean new tax justice system is analyzed, providing conclusions on the matter.

Key words: principle of tax legality, substance over form.

I INTRODUCCIÓN

Con ocasión de lo resuelto por la Corte Suprema y Corte de Apelaciones de Arica en el caso Coca Cola Embonor con SII, confirmatoria de la sentencia del TTA de Arica, se abre paso a un interesante debate, el cual conforme a lo sostenido por la CS en el caso Bahía Blanca y en particular, por la definición de elusión y evasión, a pesar de no ser tratado cabalmente, parecía de difícil discusión. El tema en cuestión se relaciona con la aplicación de ciertos principios de creación judicial que tienen como objetivo común constituirse como medidas que pretenden evitar la evasión fiscal, no obstante la singularidad de cada una de ellas para llevarlo a cabo. La principal doctrina que se analizará es la “sustancia sobre la forma” o traducida al inglés “*substance over form*”, incorporando la pregunta si debe el contribuyente organizarse de la forma que sea más conveniente para el fisco y, mediante su respuesta, establecer los límites esperables a la aplicación de este principio y otros de creación judicial que pretendan constituirse como medidas anti evasión. Dentro de tales principios, resultan relevantes de ser analizados, el principio de la legítima razón de negocios o “*business purpose*”, doctrina de los pasos de la operación o “*step transaction*” y levantamiento del velo o “*piercing the corporate veil*”. Es posible constatar que estos principios en general tienen su origen y aplicación en los sistemas donde rige el derecho anglosajón o “*common law*”, el cual tiene como contrapartida el derecho continental o “*civil law*” y la razón para tal desarrollo se debe a que en los países donde impera el derecho continental existe el principio de legalidad tributaria. En Chile, el principio de legalidad tributaria se encuentra constitucionalmente consagrado, teniendo como fundamento brindar seguridad jurídica, resguardar el derecho de propiedad, entre otros y como consecuencia, no puede existir un tributo sin una ley que lo consagre en forma previa y expresa. La finalidad de este artículo es determinar la aplicación del

principio de sustancia sobre la forma en Chile, en concordancia con el principio de legalidad tributaria y para ello es preciso realizar un análisis minucioso, preguntándose genuinamente por la extensión del principio de legalidad tributaria y, como punto inicial, exponer la existencia de la reserva legal máxima y mínima y con ello, adscribir a una postura, en virtud de la fuerza argumentativa que ostenta cada uno. Por otro lado, resulta útil una aproximación a la determinación de los conceptos elusión y evasión, por cuanto se erigen como límites a los principios de creación judicial. Planteado el tema en cuestión y en forma somera la problemática asociada, se pretenderá abordarlo analizando el principio de sustancia sobre la forma y en otro capítulo, otros principios de origen judicial que se constituyen como medidas anti-evasión, por cuanto se encuentran muy relacionados, finalizando el acápite con el tema elusión vs. evasión, el cual justifica en medida que incide en la aplicación de los principios antes analizados. El capítulo tercero tratará el principio de legalidad tributaria con el fin de determinar la factibilidad de aplicación de los principios estudiados en nuestro ordenamiento. Luego, se abordará el escenario jurisprudencial chileno, a través de los casos Bahía Blanca y Coca Cola Embonor. Se finalizará con el análisis de la aplicabilidad del principio en estudio, a la luz de la nueva Justicia Tributaria y con unas breves conclusiones.

II PRINCIPIO SUSTANCIA SOBRE LA FORMA Y OTROS ANÁLOGOS

1. PRINCIPIO DE SUSTANCIA SOBRE LA FORMA: CASO GREGORY V. HELVERING

En primer lugar, es preciso dar cuenta del origen del principio de sustancia sobre la forma y para ello se debe aludir al caso Gregory v. Helvering. Respecto a los hechos, Juan Carlos Roa los relata de la siguiente forma: Evelyn F. Gregory era propietaria exclusiva de United Mortgage Corporation, una empresa accionaria de otra compañía, Monitor Securities Corporation. La señora Gregory decidió enajenar las acciones de Monitor y para ello creó una nueva corporación, Averill. La razón por la cual creó esta corporación se debe a que quería evitar el pago de impuesto, por cuanto la

venta de las acciones de la empresa Monitor al ser considerados como dividendos pagarían el impuesto de ingresos ordinarios. Esto sucedería en caso que vendiera las acciones de Monitor directamente o le fueran distribuidas a la Sra. Gregory y luego vendidas a ella misma. Por lo anterior, United transfirió las acciones de Monitor a Averill y Gregory recibió, a su vez, todas las acciones de Averill, señalando que esta transacción era una reorganización que debía ser considerada exenta de impuestos. Sólo tres días después, Averill fue liquidada y Gregory recibió las acciones de Monitor como activo exclusivo de Averill, vendiéndolas inmediatamente y afirmando que ella había recibido las acciones de Monitor de parte de Averill como un dividendo de liquidación gravado como ganancia³⁷. En cuanto a lo decidido, la Corte Suprema de Estados Unidos concluyó “que no ocurrió una reorganización exenta de impuestos y se desatendió la forma de la transacción alegando que la empresa en su conjunto (...) era en los hechos una forma elaborada y desviada de transferencia, haciéndose pasar como una reorganización corporativa y nada más”³⁸. Con todo, la esencia de este principio es captada en la siguiente declaración “dos transacciones que alcanzan el mismo resultado subyacente no deberían ser gravados de manera diferente simplemente porque ellos son alcanzados a través de distintos pasos legales”³⁹ y lo que hace es desatender la forma en que se estructura la transacción⁴⁰. Parece de toda lógica y justicia la aplicación de este principio. Sin embargo, el Derecho también aspira a proteger otros derechos y concordante con aquello, se consagra constitucionalmente el principio de legalidad de los tributos. Con todo, antes de adentrarnos en la factibilidad de la aplicación de este principio conforme al principio de legalidad tributaria serán abordados otros principios. No obstante, en forma previa, resulta relevante hacerse cargo de la pregunta respecto a si debe

³⁷ ROA, JUAN CARLOS. Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana. [en línea] <http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/91/Becarios_091.pdf>. [consulta: 8 de febrero 2013].

³⁸ GRECO DE SOUZA F., ROBERTO. Form versus Substance. A comparison of Brazil's Tax System to the Tax System of the United States of America. *University of Miami Inter-American Law Review*. 35 (2): 330 y 331, 2004.

“That a tax-free reorganization did not occur and disregarded the form of the transaction on the ground that “[t]he whole undertaking (...) was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization and nothing else”.

³⁹ *Ibíd.*, p. 333. “Two transactions that achieve the same underlying result should not be taxed differently simply because they are achieved through different legal steps”.

⁴⁰ *Ibíd.*, pp. 331-333.

el contribuyente organizarse en la forma que le resulte más conveniente al fisco, pues la respuesta incide en la aplicación del principio aludido, los que serán abordados en los capítulos posteriores. Una forma de dar una respuesta se encuentra en la sentencia del caso *Gregory v. Helvering*. A continuación, dos extractos: “El derecho de un contribuyente a disminuir el monto de impuestos o a evitarlo no puede ser puesto en duda si la ley lo permite”⁴¹. “Una operación determinada no se ve demeritada por el hecho que encuentre su justificación en la intención de eludir el impuesto. Cualquiera persona puede organizar sus negocios de tal manera que el gravamen que les corresponda sea el menor posible; las personas no están obligadas a escoger como modelo transaccional aquél que mejor pague al fisco; ni siquiera puede considerarse un deber patriótico el de aumentar los impuestos del contribuyente”⁴². Concluyendo que el contribuyente no tiene el deber de organizarse en la forma que le resulte más conveniente al fisco, teniendo como consecuencia que el principio de sustancia sobre la forma, y los que se analizarán en los capítulos posteriores, no pueden aplicarse en forma absoluta.

2. OTROS PRINCIPIOS ANÁLOGOS

El principio de sustancia sobre la forma constituye el objeto de análisis de este artículo, pero este acápite, incluye otros tres principios análogos, legítima razón de negocios; doctrina de los pasos de la operación; y levantamiento del velo, en circunstancias que, en menor o mayor medida, son susceptibles de cumplir la misma función que el principio de sustancia sobre la forma, a saber, ser medidas que evitan o disminuyen la evasión fiscal. Concordante con lo anterior, gozan de la misma estructura, y por tanto, la conclusión respecto a la factibilidad de aplicación de aquél que es objeto de estudio, también es aplicable a éstos y, por último, existen

⁴¹ US SUPREME COURT CENTER. *Gregory v. Helvering*. 293 U.S. 465 (1935) [en línea]

<<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>. [consulta: 04 de abril 2013]

“The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes or altogether avoid them, by means which the laws permits, cannot be doubted”.

⁴² ROA, JUAN CARLOS. Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana. [en línea]

<http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/91/Becarios_091.pdf>. [consulta: 8 de febrero 2013].

autores que señalan que estos principios son distintas manifestaciones de una doctrina más general que sería el principio de sustancia sobre la forma o “*substance over form*”⁴³, lo que constituiría un argumento más para su relación.

2.1. *Legítima razón de negocios o “business purpose”*

El origen de este principio también se encuentra en el caso Gregory v. Helvering, 1935. La Corte Suprema de Estados Unidos sostuvo que “dejando de lado (...) el motivo (...) completamente, y sujetando el proceder a lo que realmente ocurrió ¿qué encontramos? Simplemente una operación carente de algún propósito de negocios o societario– un mero artificio que simula ser una reorganización corporativa como un disfraz para ocultar su verdadero carácter, y cuyo único objeto y actuación fue la realización de un plan preconcebido, no para reorganizar un negocio o parte de él, sino para transferir una parte de la sociedad al solicitante (...). La transacción es una mentira, al margen de la intención del estatuto. Sostener otra cosa exaltaría el artificio sobre la realidad”⁴⁴. Tales palabras condenan de manera enfática las operaciones carentes de algún propósito de negocio, mas realiza la siguiente prevención señalando que, “una operación determinada no se ve demeritada por el hecho que encuentre su justificación en la intención de eludir el impuesto. Cualquier persona puede organizar sus negocios de tal manera que el gravamen que les corresponda sea el menor posible; las personas no están obligadas a escoger como modelo transaccional aquél que mejor pague al Fisco; ni siquiera puede considerarse un deber patriótico el de aumentar los impuestos del contribuyente”⁴⁵. Sin embargo, tomando en cuenta todo lo antes dicho,

⁴³ PALAO T., CARLOS. *Los motivos económicos válidos en las reorganizaciones empresariales*. En su: La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. Valladolid, España. Editorial Lex Nova. 2009. p. 209.

⁴⁴ BRUCE D., JOHN. *When substance-over-form argument is available to the taxpayer*. Marquette Law Review. (48): 43, 1964.

Putting aside (...) motive (...) altogether, and fixing the character of the proceeding by what actually occurred, what do we find? Simply an operation having no business or corporate purpose- a mere device which put on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character (...) a transfer of a parcel of corporate shares to the petitioner (...) [T]he transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would exalt artifice over reality”.

⁴⁵ ROA, JUAN CARLOS. Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana. [en línea]

el juez de la causa “argumentó que la transferencia de las acciones de Monitor a Averill no era una verdadera “reorganización”. Así, a pesar del hecho que la transacción de Gregory cayó literalmente dentro del significado del término “reorganización”, como fue definido en el Revenue Act de 1928, aquella disposición no se aplicaría; el objetivo de la disposición del Revenue Act en relación con la “reorganización” era eximir a las reorganizaciones emprendidas con “motivos adecuados a la conducta” de un negocio y no cuando el objetivo exclusivo de una transacción era la elusión fiscal”⁴⁶. Al configurar este principio no se alude a un aspecto subjetivo, en el sentido de tomar en cuenta la intención del contribuyente, sino que se centra en el aspecto objetivo que se refiere a la transacción en si y abordarlo de esta forma facilita su aplicación práctica, principalmente en materia probatoria. En un mismo sentido, Carlos Palao, también alude a este aspecto y señala que este principio se refiere a la finalidad de los negocios u operaciones, y no puede confundirse con un análisis de los motivos o razones subjetivas, metas o finalidad a la vista, destacando que lo verdaderamente relevante no es la presencia de un motivo de evasión del impuesto, sino la ausencia de toda finalidad de negocios o comercial (no fiscal)⁴⁷. En Chile, también se encuentra consagrado este principio en materia tributaria y se denomina “legítima razón de negocios”, aunque acotado a la facultad de tasación a ciertas reorganizaciones empresariales. En el Art. 64 inciso quinto del CT, relativo a la facultad de tasación del SII, se hace referencia a la llamada “legítima razón de negocios”, debiendo distinguir entre la división, fusión y otras reorganizaciones empresariales, por cuanto en las dos primeras no es preciso realizar el análisis de este principio. Teniendo en cuenta lo anterior, la Circular del SII N° 45, 16 de julio 2001, señala: “En todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por esta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.” Otro ejemplo, se encuentra consagrado en el Art. 64 de la Ley N° 16.271 sobre impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones, la cual sanciona: a) a quienes

<http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/91/Becarios_091.pdf>. [consulta: 8 de febrero, 2013].

⁴⁶ *Ibíd.*

⁴⁷ PALAO, *ob.cit.*, pp. 209-253.

figuren como partes en los actos o contratos, en los cuales el SII compruebe que las obligaciones impuestas a las partes no son efectivas, no se han cumplido o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza, todo ello para encubrir una donación y/o anticipo a cuenta de herencia; y b) a quienes se les compruebe una actuación dolosa encaminada a burlar el impuesto. En este caso, no utiliza la denominación “legítima razón de negocios”, pero lo consagra en el fondo, pues sanciona actos o contratos que encubran donaciones y/o anticipo a cuenta de herencia o burlen el impuesto de manera dolosa. En definitiva, alude a operaciones que difieren del propósito explicitado, siendo su objetivo exclusivo burlar el impuesto. En palabras de la Corte Suprema de Estados Unidos, un disfraz para ocultar su verdadero carácter, un mero artificio.

2.2. *Doctrina de los pasos de la operación o “step transaction”*

La doctrina llamada “*step transaction*” combina una serie de transacciones hacia una sola transacción⁴⁸. La regla es que “un resultado dado al final de un camino directo no es un resultado diferente porque es alcanzado por un camino desviado”. Conforme a este concepto, las transacciones con varios pasos, para el propósito del análisis, se pliegan y el comienzo de la situación se compara con el resultado final. La transacción, en el efecto neto, produce un resultado fiscal diferente que al unir todos los pasos, pero la transacción a menudo es tratada “como si” el efecto neto directamente hubiese ocurrido⁴⁹. Tal como señalaron Bundgaard y Koerver, bajo esta doctrina, los pasos separados formalmente de una transacción son tratados como una única transacción para efectos tributarios. Añade que puede ser visto como una variante del principio de la sustancia sobre la forma. Por último, da cuenta de tres test, aplicados típicamente por las cortes y el IRS, a) “*binding commitment*” o compromiso obligatorio,

⁴⁸ GRECO DE SOUZA, ob. cit., p. 332.

⁴⁹ BRUCE D., JOHN. When substance-over-form argument is available to the taxpayer. *Marquette Law Review*. (48): 44, 1964.

“The rule, metaphorically, is that “a given result at the end of a straight path is not made a different result because reached by following a devious path.”¹⁰ Under this concept, transactions with several steps in form are, for purposes of analysis, telescoped and the beginning situation compared with the end result. Where the transaction, in net effect, produces a different tax result than that which would attach to its several steps, the transaction is often treated “as if” the net effect had directly occurred”.

aplicándose esta doctrina sólo si al momento del primer paso existe un compromiso obligatorio de emprender los pasos subsecuentemente; b) “*mutual interdependence*” o interdependencia mutua, se aplica cuando es tal la interdependencia que las relaciones legales creadas por una transacción son infructuosas sin una terminación de la serie; y c) “*end result*” o resultado final, tiene relación cuando la intención de partes al comienzo de la transacción es alcanzar un resultado particular y todos los pasos son apuntados para alcanzar aquel resultado⁵⁰. Con todo, la literatura norteamericana especializada ha determinado que el primer test no se utiliza y finalmente, se combina el segundo y tercer test para determinar la procedencia del principio⁵¹. Respecto del estado actual de la aplicación de esta doctrina, siguiendo a Yoram Keinam, es preciso sostener que en los recientes casos importantes el IRS ha planteado este principio como un argumento alternativo, siendo que anteriormente su aplicación era utilizada como arma principal. El autor para ilustrar esta afirmación desarrolla tres casos, Andantech, L.L.C., Long Term Capital Holding y Santa Mónica, en los cuales se aplica este principio en forma alternativa y se arriba a la misma conclusión que al aplicar otros principios⁵².

⁵⁰ BUNDEGAARD, JAKOB Y KOERVER, PETER. Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. [En línea] Copenhagen research Group on International Taxation – Corit discussion paper. 2009. Num 1. <<http://corit-academic.org/wp-content/uploads/2011/12/Tax-treaties-and-tax-Avoidance-CORIT.pdf>>. [consulta: 8 de febrero 2013].

⁵¹ LAMPREAVE, PATRICIA. Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso Fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea. [en línea]. Quincena Fiscal Aranzadi. Septiembre, 9 2010. Núm. 21. < <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2002293>>. [Consulta: 8 de febrero 2013].

⁵² KEINAM, YORAM. Rethinking the role of the judicial step transaction principle and a proposal for codification. [en línea]. Akron Law Review. 16 de abril del 2007. Núm. 22.

<<http://www.uakron.edu/law/lawreview/taxjournal/atj22/docs/KeinanT22.pdf>>. [consulta: 8 de febrero, 2013].

a) ANDANTECH LLC, fue una empresa formada por dos ciudadanos belgas, la cual compró computadores a Comdisco en US\$14,9 millones en efectivo y US\$107 millones en notes y luego, se los arrendó a la misma empresa por 36 meses. Luego, vendió tal renta a un banco en US\$87,8 millones, los cuales fueron rescatados en notes, quedando US\$19,5 millones. Tiempo después los ciudadanos belgas asignaron sus intereses a RDL, tratando a las asignaciones de intereses como el fin de la sociedad, pues de esa forma la ganancia de la venta no estaba sujeta a impuestos. La Corte Suprema. mediante la doctrina “business purpose” como principal y “step transaction”, determinó que la sociedad Andantech fue sólo una cáscara y la verdadera transacción fue entre Comdisco y RDL.

2.3. *Levantamiento del velo o “piercing the corporate veil”*

Imprescindible resulta definir este principio y lúcidamente Patricia López señala que “(...) es una técnica judicial, en virtud de la cual es lícito, en ciertas ocasiones, ignorar o prescindir de la forma externa de la persona jurídica, para con posterioridad, penetrar en su interior para develar los intereses subyacentes que se esconden tras ella y alcanzar a personas y bienes que se amparan bajo el velo de la personalidad, con el objeto de poner fin a fraudes y abusos, mediante la aplicación directa de las normas jurídicas a los individuos que pretendían eludirlas y la declaración de inoponibilidad de la persona jurídica respecto de los terceros que resulten perjudicados”⁵³. La anterior es una definición amplia y en concordancia con aquello, no se centra en un supuesto específico que, en general, alude a las sociedades. Por otro lado, da cuenta de su carácter excepcional, objetivo y la forma en que se aplica⁵⁴. En Chile, resultan importantes los

b) LONG TERM CAPITAL HOLDING. En éste caso existen tres empresas, OTC (Onslow Trading & Commercial LLC), LTCP (Long Term Capital Partners LP) y LTCM (Long Term Capital Management). La primera contribuye o compra las acciones preferentes de LTCP, a cambio de formar parte de la sociedad y la consecuente venta a LTCM de su parte en la sociedad, en realidad, señala la Corte aplicando la doctrina “step transaction”, es solo una operación que consiste en la venta de tales acciones preferentes a \$1.1 millones, en realidad cuestan \$106 millones, a LCTM. Además, considera que no tiene propósito de negocio, aplicando esta última como principal.

c) SANTA MÓNICA. En el presente caso, el objetivo de los contribuyentes fue formar parte de una sociedad diseñada para permitir pérdidas fiscales de ciertos activos con el fin de ser deducidas por las partidas que no han sufrido pérdidas, permitiendo deducir las pérdidas económicas dos veces. La Corte arribó al mismo resultado anterior y utilizó la doctrina de substancia económica (economic substance) y “step transaction”, en forma secundaria.

⁵³ LÓPEZ D., PATRICIA. La doctrina del levantamiento del velo y la instrumentalización de la personalidad jurídica. Santiago, Editorial Lexis Nexis, 2003. p. 64.

⁵⁴ *Ibíd.*, pp. 365-414.

Esta doctrina no sólo se aplica en el área del derecho tributario, sino también, en menor o mayor medida, en el derecho laboral, administrativo, penal e internacional. Según lo expuesto por Patricia López, en el derecho laboral se ha utilizado para determinar la persona del empresario y evitar lesiones a los derechos e intereses de los trabajadores. Por su parte, en el derecho administrativo, con el fin de determinar la responsabilidad de las infracciones administrativas, principalmente, cuando la Administración ingresa como socios de accionistas privados de una sociedad de capital que adopta la calidad de contratista o concesionaria de la propia Administración, todo el ello con el fin de no estar sujeta a las limitaciones de Derecho Público. En cuanto, al derecho penal, no siendo contrario al principio de presunción de inocencia, de tipicidad y legalidad, por cuanto al aplicar la doctrina del levantamiento del velo

precedentes jurisprudenciales de la CS por cuanto, tal como lo expresa Ignacio Urbina⁵⁵, impera el principio de separación absoluta entre la entidad legal y sus accionistas o socios. En un caso de la CS del año 2002, se rechazó un recurso de amparo económico interpuesto por Ximena Palma Luengo, en representación de Inversiones e Inmobiliaria Future Land S.A., en contra del Servicio de Salud Concepción. Respecto a los hechos, se debe consignar que el Director del Servicio de Salud de Concepción clausuró el portón principal de ingreso de vehículos al complejo deportivo y recreacional Club Valle Alto del Sol, por no contar con los permisos sectoriales para funcionar. El problema se suscita ya que con la clausura se deja sin acceso al predio de la sociedad recurrente, Inmobiliaria Future Land S.A, la cual se dedica a la actividad de comercializar parcelas de agrado. Cabe destacar que la sociedad recurrente no es aquella sancionada, mas se estableció una estrecha vinculación entre esta, Inversiones e Inmobiliaria Paso Largo S.A. y Comercial Agrícola y Ganadera Santa Elena Limitada, al punto de tener representantes comunes, compartir domicilio y ser dueñas de lotes que conforman una unidad, no obstante su división predial, determinando que se trataban de compañías estructuradas como formas jurídicas tendientes al solo fin del desarrollo del proyecto inmobiliario y recreacional Valle Alto del Sol. La CS aplicó la doctrina del levantamiento del velo, por considerarla útil, en casos donde se abusa de la personalidad jurídica en fraude a la ley, cuando existen una identidad de personas o empresas⁵⁶.

En caso de A.G.F. Allianz Compañía de Seguros Generales S.A. con Sociedad Naviera Ultragas Limitada y Ultramar Agencia Marítima Limitada, la CS resolvió la controversia utilizando principalmente la doctrina de los actos propios y levantamiento del velo societario. Respecto a esta última es desarrollada en el considerando sexto y séptimo, el primero da cuenta del principio de separación entre la persona jurídica y sus socios para luego señalar que esta visión resulta inconciliable con la realidad

no se estaría imputando responsabilidad penal, se podría utilizar. Por último, en la rama del derecho internacional se utiliza para casos en que se pretende determinar la nacionalidad y un caso muy común es cuando las legislaciones extranjeras reservan la realización de determinadas actividades a sus nacionales, reconocer la protección diplomática, aunque se pretende proteger a los integrantes y no a los terceros, entre otras.

⁵⁵ URBINA M., IGNACIO. Levantamiento del velo corporativo, sentencia de la Corte Suprema de 2 de junio de 2009 (Rol N° 1527-2008). Revista Chilena de Derecho. 38 (1): 164, 2011.

⁵⁶ CS, 31.12. 2012. Rol N° 4965-2002.

actual, en la que han proliferado las entidades comerciales vinculadas entre sí que ocultan un controlador único, ya sea para eludir o reducir obligaciones tributarias o prohibiciones a ciertos tipos societarios. Por su parte, el considerando séptimo señala: “Que, desde la década de los treinta, ya en el siglo pasado, se ha venido generalizando en el derecho norteamericano, la teoría denominada *“disregard of legal entity”*, traducida libremente en lengua española como del “levantamiento del velo” de las personas jurídicas, la que postula que es lícito a los tribunales, en ocasiones, prescindir de la forma externa de las personas jurídicas para, posteriormente, penetrar en su interioridad a fin de develar los intereses subjetivos subyacentes que se esconden tras ellas y alcanzar a las personas y bienes que se amparan bajo el ropaje de una entidad subyacente. Esta formulación doctrinaria, que ha tenido también desarrollo en el derecho europeo continental –especialmente en Alemania y España– permite dar solución a situaciones de manifiesto abuso de la personalidad jurídica, en que sociedades aparentemente autónomas e independientes jurídica y económicamente, responden a una misma unidad económica y de organización, porque existe tal control de la una sobre la o las otras, que esta o estas últimas no son sino el “alter ego” de la dominante, utilizada para obtener un resultado antijurídico. Se previenen de este modo abusos del derecho y fraudes a la ley, privilegiándose los principios de supremacía de la realidad y de buena fe, que podrían verse sobrepasados si, en virtud de una interpretación puramente formalista, se diera estricta aplicación a los preceptos que la recurrente entiende vulnerados (...)”⁵⁷.

⁵⁷ CS, 2.6.2009, Rol Nº 1527-2008. La Excm. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por las demandadas en contra de la sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la sentencia arbitral, donde se condenó a las demandadas a pagar a la actora, A.G.F. Allianz Compañía de Seguros Generales S.A. la cantidad de 2.450 UF. El día 3 de enero del 2000, la sociedad aseguradora, Consorcio Allianz de Seguros Generales Sociedad Anónima, pagó el siniestro cuyo riesgo había asumido, a la empresa Tripesca Sociedad Anónima y, en razón del pago señalado le transfirió todos los derechos, acciones, privilegios y garantías que tenía en contra de los responsables del daño sufrido y que fue indemnizado por la aseguradora. Tripesca celebró un contrato de remolque – transporte de un muelle flotante llamado Tricauco desde Puerto Montt hasta la planta de Tripesca en Corral con Sociedad Naviera Ultragas Limitada, actuando indistintamente a través de su nombre de fantasía o de Remolcadores Ultragas Limitada. Sin embargo, el artefacto naval Tricauco se hundió mientras navegaba en remolque del Ram Ultramar I desde Puerto Montt a Corral. El problema radica en que la aseguradora interpuso una demanda de indemnización de perjuicios contra Sociedad Naviera Ultragas Limitada y Ultramar Agencia Marítima Limitada y ambas, al contestar la demanda, alegan

Luego de analizar la sentencia en su conjunto es posible calificar de justa la decisión de la CS. Sin embargo, el derecho no sólo trata de justicia, aunque es un aspecto importante, sino también de seguridad jurídica y conforme a ello, se reconoce en el fundamento de la sentencia la explicación de la necesidad de aplicación, su origen, definición, explicitación de supuestos (abuso del derecho, incluyendo abuso de la personalidad jurídica y fraude a la ley) y principios que resguarda (principio de equidad y buena fe), mas se debería agregar un mayor desarrollo respecto a las condiciones de admisibilidad o inadmisibilidad, por cuanto se aspira a su aceptación conteste, aunque de forma excepcional, y para ello es imprescindible la claridad respecto a las condiciones de procedencia. Ignacio Urbina, se refiere a lo anterior señalando que existe carencia de pautas más precisas para articular la técnica del levantamiento del velo. Además propone incluir el principio de la equidad, enriquecimiento sin causa y una fundamentación constitucional, a través del derecho de propiedad y derecho a ejercer libremente una actividad económica bajo el amparo del derecho de asociación⁵⁸. En Estados Unidos, el primer caso donde se aplicó el principio “*lifting the corporate veil*”, “*estoppel by conduct*” o “*disregard of the legal entity*” fue “*Bank of U.S v. Deveaux*”, el 15 de marzo de 1809, donde el Juez Marshall, a propósito de la decisión sobre competencia jurisdiccional, decide prescindir de la figura societaria como parte del proceso y tal lugar es sustituido por los socios. Cabe mencionar, que en este principio la legislación precedió a la jurisprudencia, mediante la ley de Massachusetts de 1809, la cual se promulgó el día 3 de marzo, 12 días antes del caso mencionado⁵⁹. El jurista norteamericano Wormser da cuenta de cómo se logró aplicar el principio del levantamiento del velo y señala que el tribunal determinó que, sustancial y esencialmente, las partes del proceso donde intervinieron las sociedades eran los socios y al ser ciudadanos de diversos estados, los tribunales federales resultaban

inoponibilidad por falta de legitimación pasiva, argumentando que el contrato de remolque – transporte fue realizado con Remolcadores Ultragas Limitada, pese a que sus actuaciones acreditadas en el proceso demuestran su intervención activa en la contratación correspondiente.

⁵⁸ URBINA M., IGNACIO. Levantamiento del velo corporativo, sentencia de la Corte Suprema de 2 de junio de 2009 (Rol N° 1527-2008). Revista Chilena de Derecho. 38 (1): 168 y 169, 2011.

⁵⁹ FIGUEROA, DANTE. Comparative Aspects of Piercing the Corporate Veil in the United States and Latin America. [en línea] < http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2148799>. [consulta: 6 de febrero 2013]. pp. 719-731.

competentes para conocer la cuestión⁶⁰. En cuanto a su aplicación José Luis Carrión, refiriéndose al derecho anglosajón, señala que esta doctrina supone su utilización de forma excepcional y en casos donde el tribunal de derecho no conceda protección ante los abusos cometidos por la persona jurídica, dando paso a la aplicación de esta doctrina al tribunal de equidad⁶¹. No obstante, es posible todavía plantear como una genuina pregunta cuáles son los factores que son utilizados para determinar la posibilidad de aplicación de este principio. Dante Figueroa, da cuenta de cuatro utilizados de manera más común por las cortes de Estados Unidos, a saber, a) “*Powell rule*”, b) “*Wormer’s Rule*”, c) *Krendls’ Theory*, y d) Otras identificadas por Mark Cohen. El autor realiza la prevención que la lista no es exhaustiva⁶². En España, siguiendo a Seoane Spiegelberg es posible sostener que existe dificultad al determinar un criterio rector para la aplicación de este principio, haciendo énfasis en el detrimento que se provoca al principio de seguridad jurídica al dar tanto poder a los tribunales⁶³. Con todo, Carmen Boldó, ante la dificultad mencionada,

⁶⁰ BOLDÓ RODA, CARMEN. Levantamiento del velo y persona jurídica en el derecho privado español. España, Editorial Aranzadi, 1996. p. 138.

⁶¹ CARRIÓN BENÍTEZ, JOSÉ LUIS. Desestimación de la personalidad jurídica de las compañías o el levantamiento del velo societario. Tesis (Posgrado especialidad en derecho empresarial). Loja, Ecuador. Universidad Técnica Particular de Loja, Escuela de Ciencias Jurídicas., 2008. p. 20.

⁶² FIGUEROA, DANTE. Comparative Aspects of Piercing the Corporate Veil in the United States and Latin America. [en línea] < http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2148799>. [consulta: 6 de febrero 2013], pp. 719-731.

a) POWELL RULE. Creada en 1931, año en que las Cortes de Nueva York recibieron la mayor cantidad de estos casos. La regla, da cuenta de los principales factores utilizados por estas Cortes y extrae tres reglas, a) regla del instrumentalización; b) propósito impropio (fraude del demandado) y c) pérdida injusta o daño

b) WORMER’S RULE. Creada en 1912, las hipótesis corresponden a: estafar a acreedores; evadir una obligación existente; transgredir un estatuto; alcanzar o perpetuar un monopolio y proteger el crimen. En este contexto, la noción de fraude, reconocida como el centro de la teoría, se moraliza.

c) KRENDL’S THEORY. Creada en 1978, como una revisión de “*Powell Rule*”, estableció 3 factores para determinar la aplicación de la doctrina, a) predominio de la matriz sobre la filial; b) objetivo impropio y c) consideraciones de políticas públicas sobre quien debería llevar el riesgo. Además, incluye un listado de 31 factores para ser tomados en cuenta.

d) OTRAS IDENTIFICADAS POR MARK COHEN. En el año 1998, da cuenta de 5 teorías utilizadas en Estados Unidos, a saber, a) teoría del alter ego; b) teoría de instrumentalización; c) prueba del conjunto de circunstancias; d) teoría del fraude para perpetuar un engaño y e) prueba violación la política pública.

⁶³ SEOANE SPIEGELBERG, JOSÉ LUIS. *El levantamiento del velo como mecanismo impeditivo de la*

construye criterios mediante la elaboración de un grupo de casos extraídos de la jurisprudencia alemana, los cuales corresponden: a) confusión de patrimonios y esferas, que supone que el patrimonio de los socios no puede distinguirse del de la sociedad; b) insuficiencia de capital, casos en que los socios no dotan a la sociedad de los recursos patrimoniales necesarios para llevar a cabo el objeto social; c) dirección externa, cuando la voluntad de la sociedad depende, por lo general, de otra y d) abuso de la personalidad jurídica⁶⁴.

3. ELUSIÓN V/S EVASIÓN

Pretendiendo delimitar las actuaciones lícitas e ilícitas y, junto con ello, construir un límite a la aplicación de los principios antes estudiados, resulta apropiado referirse a la diferenciación de los conceptos economía de opción o planificación fiscal y fraude en la ley. La primera de carácter lícita y la segunda, en contraposición, calificada como ilícita, asemejándose a nuestra distinción entre elusión y evasión. Según, Eusebio González, la diferencia entre ambas obedece a la existencia o no de una maquinación artificiosa en el sujeto que elude la realización del hecho imponible⁶⁵. Por otro lado, Guillermo A. Lalanne aporta una distinción más minuciosa al citar el Art. 10 de la Ordenanza Tributaria Alemana, donde se señalan tres requisitos para configurar el supuesto de fraude a la ley, a saber: a) elección de formas jurídicas insólitas e impropias, teniendo en cuenta el fin perseguido por las partes; b) que el resultado económico que las partes obtengan sea sustancialmente el mismo que hubiesen obtenido si hubieran revestido su actuación conforme a las fórmulas jurídicas acordes con la naturaleza del fin perseguido; y c) que como resultado de todo ello se deriven ventajas económicas, concretadas en la ausencia o menor tributación⁶⁶. Por tanto, en el caso que la operación realizada se encuadre dentro del concepto economía de opción, es posible que se deriven ventajas económicas que tengan como consecuencia la ausencia o menor tributación. Sin embargo,

elusión de la Responsabilidad Civil. Revista Asociación Española de Abogados especializados en responsabilidad civil y seguros. (42):13, 2012.

⁶⁴ BOLDÓ, ob. cit. pp. 268 y ss.

⁶⁵ GONZÁLEZ G., SERGIO. El abuso de las formas en el derecho tributario. En: BRAVO, JUAN RAFAEL. *Temas de Derecho Tributario Contemporáneo*. Argentina. Editorial Universidad del Rosario. 2006. pp. 19-35.

⁶⁶ LALANNE A, GUILLERMO. *Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario*. Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario (44): 111, 2006.

no se abusa de las formas, sino que, tal como lo señala Guillermo Lalanne, se aplica correctamente la norma o se utilizan los vacíos legales que el propio legislador, por desconocimiento o voluntad, ha establecido al momento de regular positivamente una determinada situación o negocio⁶⁷. Para ilustrar de mejor manera, Alejandro Menéndez cita un ejemplo, a su juicio clásico de comportamiento en fraude de la ley tributaria, donde dos personas que desean celebrar una compraventa constituyen una sociedad, en la cual el vendedor aporta el bien y el comprador aporta el dinero que corresponde a dicho bien. Luego de un tiempo, disuelven tal sociedad y el vendedor recibe el dinero y el comprador el bien. En este caso, en virtud de la legislación tributaria imperante, se obtuvo una menor carga fiscal⁶⁸. Conforme a lo antes concluido, el contribuyente no tiene el deber de organizarse de la forma más conveniente para el fisco. Sin embargo, no implica, de modo alguno, que todo acto que realice para evitar o disminuir impuestos sea lícito. Con el fin de intentar delimitar las actuaciones lícitas e ilícitas se ha recurrido a los conceptos economía de opción y fraude a la ley, los cuales no se utilizan en nuestro país, mas existe un símil entre los conceptos evasión y elusión fiscal, tal como fue señalado. Además, se han creado, principalmente en la jurisprudencia norteamericana, ciertas doctrinas que pretenden constituirse como medidas para evitar la evasión fiscal, las cuales fueron estudiadas en los capítulos anteriores. En Chile, el concepto elusión tributaria, según Rodrigo Ugalde y Jaime Escobar, debe entenderse situado en “un grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la primera son muchas las ocasiones en que el contribuyente utiliza formas jurídicas, infrecuentes o atípicas o bien se aprovecha de lagunas, vacíos, errores o contradicciones del legislador”. Los autores diferencian la elusión y evasión, dando cuenta que en la primera “el contribuyente impide el nacimiento de la obligación tributaria situándose en una zona donde no llega la ley tributaria mediante un medio lícito, aun cuando sea infrecuente. Por otro parte, consignan que en la evasión tributaria, a diferencia de la elusión, la obligación tributaria nació y el contribuyente mediante una maniobra dolosa impide que la Administración Tributaria la conozca o permite que la conozca, pero no por su verdadero monto”⁶⁹. Continuando con la conceptualización

⁶⁷ *Ibíd.*

⁶⁸ MENÉNDEZ M., ALEJANDRO. Lección cinco, la aplicación de las normas en el derecho financiero. En su: *Derecho Financiero y Tributario Español*. Parte General. Lecciones de cátedra. 11 Ed. España. Editorial Lex Nova, 2009. pp. 123-146.

⁶⁹ UGALDE PRIETO, RODRIGO y GARCÍA ESCOBAR JAIME. *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*.

de elusión tributaria, es preciso mencionar el caso “Bahía Blanca con SII”⁷⁰, sin perjuicio de su desarrollo en un acápite posterior. En el considerando decimoctavo, califica como ilícita a la evasión tributaria y por otro lado, define a la elusión tributaria como “evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente (...)”. En el siguiente considerando, decimonoveno, agrega que “ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos”. Esta definición, al señalar “no tiene que ser necesariamente antijurídico”, da cuenta que es posible la elusión ilícita. Por lo demás, el considerando siguiente aporta criterios para que sea lícita, a saber, fundamento legal y finalidades ajenas a la elusión de impuestos, lo que reafirma lo anterior⁷¹. Rafael Martínez, critica el concepto clásico de elusión, toda vez que afirma que es errado suponer, sin ningún contrapeso, la primacía de la autonomía de la voluntad, teniendo como consecuencia la licitud de toda maniobra elusiva, en la medida que no esté prohibida por la ley. En concordancia con lo anterior, agrega que no es posible ir en contra de un principio general del Derecho, tal como el abuso del Derecho o fraude en la ley. La consecuencia, es la configuración de un delito, mediante la aplicación del Art. 2314 del CC con la correspondiente indemnización de perjuicios, que deberá ser equivalente al impuesto debido. Para fundamentar la posibilidad de concebir a la elusión tributaria como una figura antijurídica se cita al Art. 97 N° 4 del CT⁷², teniendo su símil infraccional en el Art. 109 del mismo código⁷³ y

Santiago. Lexis Nexis, 2006. pp. 79, 101 y 102.

⁷⁰ CS, 23.1.2003. Rol N° 4038-2001.

⁷¹ MARTÍNEZ COHEN, RAFAEL. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. [en línea] Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. 2007, n.29. <http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S071868512007000100011&lng=es&nrm=iso> [citado 09 de septiembre de 2013].

ROGEL CÉSPEDES, BÁRBARA. La elusión tributaria y la teoría del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno. Tesis (Grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales). Valdivia, Chile. Universidad Austral de Chile, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Derecho, 2008. 6 h.

⁷² Art. 97 N° 4 del CT: (...) o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grado medio a máximo (...).

⁷³ Art. 109 CT: Toda infracción de las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica, será sancionada con multa no inferior a un uno por ciento ni superior

en el CP, a los Arts. 471 Nº 2 y 466 inciso segundo^{74 75}. Por último, resta definir los conceptos, fraude en la ley y abuso del derecho. El primero, según Ligeropoulo, autor francés clásico en la materia, señala que “hay fraude a la ley cuando, prevaliéndose de que un estado de hecho o derecho, creado o no con esa finalidad, resulta conforme con la letra de la ley, se invoca esta para hacer la ley aplicable o inaplicable contrariamente a su espíritu”⁷⁶. El segundo concepto, cabe mencionar que tanto la doctrina, como jurisprudencia aceptan el abuso del derecho como fuente de responsabilidad extracontractual, siendo lo característico del abuso del derecho que la conducta o acción de la cual deriva la responsabilidad consiste precisamente en el ejercicio antijurídico^{77 78}.

a un cien por ciento de una unidad tributaria anual, o hasta del triple del impuesto eludido si la contravención tiene como consecuencia la evasión del impuesto.

⁷⁴ Art. 471 Nº 2 CP: Será castigado (...). El que otorgare en perjuicio de otro un contrato simulado; y 466 inciso segundo: En la misma pena incurrirá si otorgare, en perjuicio de dichos acreedores, contratos simulados.

⁷⁵ MARTÍNEZ COHEN, RAFAEL. La elusión, el abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno. [en línea]. La Semana Jurídica Nº 366. 07 de noviembre del 2007. <http://www.rafaelmartinezabogado.cl/es_articulos_y_publicaciones.php> [citado 09 de septiembre de 2013]. ROGEL CÉSPEDES, BÁRBARA. La elusión tributaria y la teoría del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno. Tesis (Grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales). Valdivia, Chile. Universidad Austral de Chile, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Derecho, 2008. 36 h.

⁷⁶ ALCALDE RODRÍGUEZ, ENRIQUE, *Teoría del Fraude a la Ley*. En Segundo Curso De Actualización Jurídica, Teorías del Derecho Civil Moderno, Santiago, Chile. Ediciones Universidad del Desarrollo, 2005. p. 93.

⁷⁷ CA, 30.7.2010. Rol Nº 7804-2007. Considerando 16º: Que la doctrina mayoritaria en nuestro país, que cuenta entre sus autores a los profesores Arturo Alessandri Rodríguez, Fernando Fueyo Laneri y Enrique Barros Bourie, aceptan el abuso de derecho como fuente de responsabilidad extracontractual, el primero, al entender que se genera cuando su titular lo ejerce dolosa o culpablemente, con la intención de dañar o sin la diligencia o cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus actos o negocios propios (“De la responsabilidad civil extracontractual, Ed. Jurídica.”); el segundo, en su proposición de tratar la materia en la Parte General o Título Preliminar del Código Civil, de modo que “Los derechos subjetivos, públicos y privados, no podrán ejercitarse abusivamente, sino conforme a las exigencias de la buena fe, el orden público y las buenas costumbres imperantes. . .” (“Instituciones de Derecho Civil Moderno”); y el profesor Barros, que lo considera “el límite interno de las pretensiones que el derecho invocado confiere a su titular” (“Tratado de responsabilidad extracontractual” Ed. Jurídica de Chile).

⁷⁸ CA, 22.1.2008, Rol Nº 982-2007. Considerando 2º: Que, la doctrina del abuso del derecho asume que el ejercicio de un derecho puede ser ilícito, aunque el titular actúe dentro de los límites externos que establece el respectivo ordenamiento normativo y

III PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Conforme a este principio, no puede establecerse ningún tributo, sino por medio de una ley. Se sostiene que no hay tributo sin ley (*nullum tributum sine lege*), lo cual significa que no puede existir un tributo sin una ley dictada previamente y que lo establezca en forma expresa. En términos genéricos, se sostiene que en un Estado de Derecho nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe⁷⁹. Dicho de otro modo, Carlos Palao señala que este principio establece que un determinado efecto jurídico sólo se produce cuando se verifica el presupuesto descrito por una norma con este fin (...). Agrega que, en un sentido restringido y técnico, el principio de tipicidad o legalidad se considera vigente en aquellos sectores del ordenamiento en los que, por un lado, el efecto de la norma deriva directamente de la ley, no de un acto de particulares o de un órgano del Estado y, por otro lado, dicho efecto es gravoso para su destinatario⁸⁰. A modo de concluir su definición, es importante resaltar el carácter constitucional de este principio, dando cuenta de la importancia que reviste. En cuanto al fundamento del principio de reserva legal tributaria, según lo sostenido por Horacio García, tiene relación con el derecho de propiedad, pues los tributos constituyen una restricción a aquél y en un Estado de Derecho tales restricciones deben emanar de los órganos que, en las formas republicanas de gobierno, representan la soberanía popular⁸¹. Otro fundamento,

sólo puede ser invocada cuando el comportamiento del titular atenta contra estándares mínimos de conducta. Considerando 3°: Que, el ejercicio abusivo de la acción judicial puede dar lugar a la responsabilidad civil extracontractual. Así, cuando el ejercicio del derecho resulta abusivo, usualmente será también culpable o doloso en los términos exigidos por la ley para que proceda la responsabilidad extracontractual por los daños causados a terceros. De este modo, por la sola aplicación de las reglas generales sobre responsabilidad extracontractual, resulta obligado a indemnizar quien en ejercicio abusivo de su derecho daña a otro, sea que haya actuado con dolo, sea que simplemente haya incurrido en notoria desconsideración de un deber implícito de cuidado (culpa). Así el ejercicio abusivo del derecho no es sino una especie de ilícito civil. Este es también el sentido que la jurisprudencia da al ejercicio abusivo de un derecho.

⁷⁹ RADOVIC S., ÁNGELA. *La Obligación Tributaria*. Santiago, Editorial Conosur. 1998. p. 59.

⁸⁰ PALAO, ob.cit., p. 112.

⁸¹ GARCÍA, HORACIO, *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Abeledo Perrot 1982. p. 79.

es el principio de auto-imposición, el cual implica que los contribuyentes sólo paguen aquellos tributos que han consentido en su establecimiento descansa en la exigencia de un Estado democrático de Derecho, como manifestación de la soberanía que ejerce el pueblo⁸². Por último, una nueva corriente ha esgrimido otro fundamento, el cual Luis, Manuel Alonso, aludiendo a que el fundamento de hace 150 años no puede permanecer inalterado, lo grafica como un instrumento de redistribución de rentas⁸³. A modo de consideración, tanto el resguardo del derecho fundamental de propiedad, como la prevalencia del principio de auto-imposición son justificativos clásicos, mas se ha agregado en la actualidad el resguardo al principio redistributivo que pesa sobre las rentas. Este principio se encuentra consagrado en el Art. 19 Nº 20 de la Constitución Política de Chile de la siguiente manera: “La Constitución asegura a todas las personas, la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos (...)”. Luego, el Art. 63 del mismo texto, señala: “Sólo son materia de ley, Nº 14: Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”. Además el Art. 65 inciso 4º Nº 1 señala: “Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: “imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”. Acorde con el objeto de este artículo resulta imprescindible determinar el alcance del principio de legalidad tributaria, con el fin de poder determinar la factibilidad de aplicación de los principios estudiados, y para ello se debe acudir a la distinción entre reserva legal máxima o absoluta y mínima o relativa. Reserva legal absoluta no acotado a materia tributaria “exige una regulación exhaustiva a la ley en aquellas materias que el constituyente y el legislador han reservado para esta forma de elaboración normativa (...)”⁸⁴. En la reserva legal máxima en materia tributaria, según Enrique Evans

⁸² MEZA, BÁRBARA e IBACETA, DAVID. Capítulo III, El principio constitucional de legalidad tributaria en la Constitución política de 1980 en relación con la imposición de tributos. En su: *El principio constitucional de legalidad en materia tributaria. Chile*. Cuadernos del Tribunal Constitucional Número 37. 2007, pp. 117-148.

⁸³ ALONSO G., LUIS MANUEL. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Madrid. Editorial Civitas Fiscal. 2000. p. 83.

⁸⁴ MEZA e IBACETA, ob. cit., pp. 117-148.

de la Cuadra y Eugenio Evans, “corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino establecer todos los elementos de la obligación tributaria (...) de modo que la obligación quede determinada en todo sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes.” En la doctrina similar opinión comparte Pedro Massone⁸⁵. Con todo, Bárbara Meza y David Ibacete señalan que la reserva legal absoluta implica que la ley debe contener todos los elementos de la obligación tributaria, pero restringida a sus elementos primarios, que corresponden a la existencia, a saber, hecho gravado y sujetos, y estructura, comprendiendo la cuantía de la obligación tributaria, base imponible y tasa impositiva, realizando la precisión que es posible que éstas últimas en algunos casos no se fijen con precisión, mas la norma debe contener los elementos necesarios para su determinación, no dejando margen para la actuación discrecional de la Administración; ello sin perjuicio de la necesidad de regular los aspectos relativos a la responsabilidad, tipificación de infracciones tributarias, imposición de sanciones y limitaciones de los derechos y garantías individuales. De este modo, se deja fuera a los elementos secundarios de la obligación tributaria⁸⁶. Por otro lado, se sostiene que el principio de reserva de ley absoluta se plasma en el Modelo de Código Tributario para América Latina que, en su Art. 4, bajo el Título “Materia Privativa de la Ley”, dispuso: “Solo la ley puede: 1. crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo; 2. otorgar exenciones, reducciones o beneficios”⁸⁷. En la jurisprudencia ilustrativo resulta el caso del Estadio Español, a continuación citado. Al analizar ambas definiciones es posible constatar la diferencia de alcance, por cuanto la reserva legal general es considerablemente más amplia, utilizando, incluso la palabra exhaustiva, que aquella acotada al ámbito tributario sostenida por Bárbara Meza y David Ibaceta, la cual se centra en los elementos primarios de la obligación tributaria⁸⁸. Por otro lado, la reserva legal mínima “entiende

⁸⁵ EVANS DE LA CUADRA, ENRIQUE y EVANS ESPÍNEIRA, EUGENIO. *Los Tributos en la Constitución*. Santiago. Editorial Jurídica. 1997. p. 51.

⁸⁶ Meza e Ibaceta, ob.cit., pp. 117-148.

⁸⁷ DE ÁVILA HUERTA, JESÚS. *Legalidad y reserva de ley tributaria* (redirección jurisprudencial en relación con las resoluciones miscelánea de carácter fiscal). Tesis (Doctor en materia fiscal) Universidad de Durango, 2010. México. p. 67.

⁸⁸ VALDÉS COSTA, RAMÓN. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Depalma. 1992. p.135. Ramón Valdés, al igual que Bárbara Meza y David Ibaceta, sostiene que esta teoría señala que la ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación.

que la ley sólo debe limitarse a establecer las bases esenciales de un ordenamiento jurídico, de modo que la ley ha de referirse sólo a los conceptos básicos generales sin entrar a regular el detalle o las particularidades de una determinada materia”⁸⁹. La reserva legal mínima acotado al ámbito tributario, según Jesús De Ávila, es aquella “donde se permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa (...). De este modo, la ley se limitará a establecer los principios y criterios, dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria”⁹⁰. Con todo, no es posible tener claridad respecto a qué elementos pueden ser objeto de regulación por fuente secundaria con la subordinación establecida. Por lo anterior, se hará referencia y comentará dos constituciones, desde las cuales se ha enarbolado esta posición: a) Art. 31.3 de la Constitución Española de 1978, sostiene que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”⁹¹. Cabe destacar, que se ha entendido de dos formas, la primera, una formulación clásica o absoluta, que establece el deber de la ley de contener todos los elementos esenciales; y la segunda, incluye los elementos esenciales, pero excluye la base imponible y tasa⁹². No obstante, Ramón Valdés Costa señala que “el alcance de ambas innovaciones (referidas a ambas legislaciones) es una atenuación, y no un desconocimiento del principio. La opinión dominante en la doctrina y jurisprudencia de ambos países es, con matices diferenciales, que los elementos esenciales de la obligación permanecen en el ámbito de la reserva legal”⁹³. Con todo, el debate se centra en que se entenderá por elementos esenciales y actualmente el Art. 8 de Ley General Tributaria Española 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, fija, en forma específica, las materias tributarias

⁸⁹ MEZA e IBACETA, ob. cit., p. 38.

⁹⁰ DE ÁVILA, ob. cit., p. 199.

⁹¹ NOTICIAS JURÍDICAS. Constitución Española 1978. [en línea]

<http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/constitucion.t1.html>. [consulta: 3 de abril 2013]. Constitución vigente a la fecha.

⁹² VALDÉS, ob. cit., p. 136. Este autor va más lejos y sostiene que de la literalidad de la norma “se abre la posibilidad de que algunos elementos de la relación jurídica tributaria sean establecidos por el Ejecutivo sin necesidad de ley particular habilitante”.

⁹³ *Ibíd.*, p. 140.

objeto de ley y se incluye el hecho imponible⁹⁴; b) Art. 23 de la Constitución Italiana de 1947, contempla la posibilidad que se establezcan tributos “en base a una ley”⁹⁵, lo que se interpretó como la posibilidad que exista una ley que establezca primariamente el tributo, pudiendo dicha fuente encargar, expresamente, al ente regulador de normas determinadas materias, todo esto se denomina “acto legislativo primario”⁹⁶. Uno de los principales autores de esta posición fue Antonio Berliri, quien señaló que “no es necesario que la ley formal regule todos los elementos del impuesto, pudiendo, por el contrario, encomendar al reglamento la especificación de algunos de esos elementos”. No obstante destaca que la ley no debe limitarse a crear el impuesto y, al contrario, debe establecer los elementos esenciales⁹⁷. Sin embargo, nos encontramos ante la misma interrogante, referida a la incertidumbre de los elementos. Al tratar de dar respuesta respecto a los elementos que se encontrarían fuera del rango legal, interesante resulta lo concluido por los autores Bárbara Meza y David Ibaceta, quienes señalan que “existe relatividad, pero tratándose de prestaciones personales o patrimoniales que no sean tributos, pues tratándose de estos (refiriéndose a los elementos primarios de la obligación tributaria) la exigencia de reserva de legalidad absoluta es clara”⁹⁸. Como ha sido constatado, existe gran diferencia al tratar la reserva legal en forma general, respecto de aquella acotada al ámbito tributario, tanto aquella absoluta como relativa. Con todo, resulta notoriamente más problemática esta última ya que no existe claridad, al menos en el ámbito tributario, sobre

⁹⁴ GOBIERNO DE ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. Ley General Tributaria Española 58/2003. [en línea]

<<http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>> [consulta: 24 de abril 2013].

⁹⁵ VALDÉS, ob. cit., p. 136.

Art. 23 de la Constitución italiana de 1947 dice: “Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base a la legge”. (Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta, sino no en base a la ley).

⁹⁶ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL. *Legalidad tributaria. Garantía constitucional del contribuyente*. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. 2005. pp. 52-53.

⁹⁷ VALDÉS, ob. cit., p. 137.

⁹⁸ MEZA e IBACETA, ob. cit., p. 137. Arriban a esta conclusión a partir de lo señalado en el año 1967 por Antonio Berliri respecto al Art. 23 de la Constitución Italiana de 1947, a) el Art. 23 es aplicable a todas las prestaciones coactivamente impuestas, sean o no tributos; b) no es necesario que la ley fije todos los elementos, pero sí que no se limite a la simple creación del tributo y c) la directiva para determinar lo elementos deben ser determinados por la ley formal, la ley que crea el tributo no debe dejar a la Administración la fijación de la importancia de la prestación.

su verdadero alcance, por lo demás al acudir a sus antecedentes históricos, ambos son cuestionados y respecto del caso italiano se constata que tal relatividad no se encuentra circunscrita al ámbito tributario. Cabe mencionar que la Constitución Italiana actual es la misma que fue objeto de análisis, mas el actual Art. 23 señala “no se podrá imponer prestación personal o patrimonial alguna sino en virtud de lo dispuesto en la ley”⁹⁹. Cabe destacar que en Chile impera la reserva legal máxima, lo demuestra la doctrina y jurisprudencia. En la doctrina, tal como fue desarrollado en párrafos anteriores, en opinión de Evans de la Cuadra y Evans Espiñeira¹⁰⁰, Pedro Massone¹⁰¹, Bárbara Meza y David Ibaceta¹⁰². En la jurisprudencia, un caso relevante de mencionar es “Estadio Español con Consejo de Defensa del Estado” ante el TC, donde el tema fundamental radica en el alcance del principio de legalidad tributaria y la potestad reglamentaria de ejecución. El TC, en la parte considerativa, comienza refiriéndose al principio de legalidad tributaria, en atención a su importancia en el caso, concluyendo en el considerando vigésimo segundo, luego de un extenso razonamiento, que: “(...) le corresponde a la ley, emanada del Congreso Nacional, indicar con suficiente precisión todos los elementos esenciales de la obligación tributaria, esto es, el sujeto pasivo obligado, hecho gravado, base imponible, tasa imponible y las situaciones de exención”. Luego, razona en torno al alcance de la potestad reglamentaria de ejecución, señalando, en el considerando trigésimo tercero, que si bien el principio de reserva legal no impide que se pueda entregar a la potestad reglamentaria de ejecución aspectos de detalle técnico de la obligación tributaria, reitera que le corresponde al legislador señalar con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma¹⁰³. Resulta de indudable

⁹⁹ CITTÀ DI FIRENZE. (Ciudad de Florencia). *Constitución de la República Italiana*. [en línea] < <http://www.comune.fi.it/costituzione/spagnolo.pdf> >. [consulta: 3 de abril 2013].

¹⁰⁰ EVANS y EVANS, ob. cit., p. 51.

¹⁰¹ MASSONE, PEDRO. *Los principios del derecho tributario*. Valparaíso. Editorial Edeval. 1979. p. 11.

¹⁰² MEZA e IBACETA, ob. cit.

¹⁰³ TC, 26.11.2007. Rol Nº 773-2007.

El TC acogió la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad interpuesta por el Estadio Español sólo respecto a la remisión que se realiza en los reglamentos de los convenios al Ministerio de Educación y al Instituto Nacional del Deporte. El objeto de la controversia radica en que se condicionó la exención del impuesto territorial que gozaban los recintos deportivos al hecho de mantener convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, los cuales deben constar en un reglamento y ser autorizados por la Dirección Provincial de Educación respectiva y el Instituto Nacional del Deporte. La recurrente

importancia el principio de legalidad tributaria, al comienzo del acápite se explicitó su fundamento. Por un lado, al analizar el concepto reserva legal absoluta se concluye que no se pretende una regulación exhaustiva de todos los elementos de la obligación tributaria, sino, más bien, de aquellos primarios, lo que parece razonable desde un punto de vista de equilibrio jurídico y acorde con un uso, no tan sólo formal del principio de legalidad tributaria, sino, también, sustancial y por otro lado, conforme al concepto de reserva legal relativa, no obstante todo lo antes dicho, no se discute, por regla general, que el elemento correspondiente al hecho imponible, el cual determina el nacimiento de la obligación tributaria, y se vería afectado ante la aplicación de los principios mencionados, deba ser regulado por la ley. Por lo demás, nos enfrentamos a un mundo globalizado, tecnologizado, y en el cual las relaciones económicas se han sofisticado, de igual manera se han desarrollado formas más sofisticadas para evadir impuestos. Sin embargo, se debe ser cuidadoso respecto al método que se utiliza para enfrentar esta situación, por cuanto resulta esencial el respeto el principio de legalidad tributaria y, a la vez, hacerse cargo de la realidad imperante.

IV ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA RELEVANTE: CASO BAHÍA BLANCA Y COCA COLA EMBONOR

El objetivo de este acápite tiene relación con retratar el escenario chileno, a partir de dos sentencias, respecto al tema de la aplicación del principio de sustancia sobre la forma, en concordancia con el principio de legalidad. La primera, corresponde a la CS, caso “Bahía Blanca con SII” del año 2003, y, a pesar de no zanjarse el tema, ni tratarlo a cabalidad, realiza una importante distinción entre evasión y elusión y una calificación de lícita de la operación cuestionada, no sólo por tener fundamento legal, sino por la posibilidad de tener finalidades distintas a la elusión de impuestos, estableciendo importantes directrices. La

considera tales convenios, reglamentos y las siguientes operaciones como contrarios al principio de legalidad tributaria: a) proceso de reevalúo; b) instrucciones técnicas y administrativas impartidas por el SII para efectos de tasación de las propiedades; c) formación de rol de avalúos; d) fijación de tasa por decreto supremo y; e) modificación de avalúos. Todas las cuales, fueron desestimadas.

segunda sentencia, corresponde a la Corte de Apelaciones, caso “Coca Cola Embonor con SII” del año 2012, en ella se confirma lo sostenido por el TTA de Arica y lo interesante radica en el razonamiento de la Corte, a propósito del análisis de los requisitos para la rebaja del gasto en el Art. 31 de la LIR y lo expresado, en relación a que el proceso de reorganización empresarial debe responder a una legítima razón de negocios o “*business purpose test*”.

1. “CASO BAHÍA BLANCA
CON SERVICIO IMPUESTOS INTERNOS”

Rol 3.253-1997, Corte de Apelaciones de Santiago. 31/07/2001.
Rol 4.038-2001, Corte Suprema. 28/01/2003.

La Excma. CS acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de la sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la sentencia de primer grado, que había rechazado una reclamación tributaria en contra de una liquidación de impuestos. En términos fácticos, se constituyen dos sociedades para desarrollar un negocio, una encargada de la parte inmobiliaria y la otra del aspecto mobiliario y prestación de servicios, estando la primera no afecta a IVA, a diferencia de la segunda, según lo establecido en la ley. La CS, en el considerando decimooctavo, señaló que “el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria –ilícito–, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida”. En el considerando decimonoveno se indica “ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como podrá serlo el facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles, operaciones que, como resulta lógico entender, son más frecuentes que la de los primeros, sujetos a menor desgaste”. Por último, se entienden vulnerados el Art. 20 Nº 3 de la LIR, los Arts. 8 y 12 letra E Nº 11 de la Ley del IVA y los Arts. 19 y 2053 del CC. En definitiva, se sostiene que el SII no puede disponer de aquellos vacíos legales, reconduciéndolos a otra norma tributaria y cumplir el rol del legislador.

2. “COCA COLA EMBONOR
CON SERVICIO IMPUESTOS INTERNOS”

RIT GR- 01-0003-2011. TTA de Arica. 03/04/2012

Rol 3-2012. Corte de Apelaciones de Arica. 06/06/2012.

Rol 5118-2012. Corte Suprema. 23/07/2013.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Arica confirmó la sentencia dictada por el TTA de Arica, en la cual éste rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una resolución que ordenó modificar su pérdida tributaria del año tributario 2010 de \$193.348.090.900 a \$95.472.050.660 y su pérdida de arrastre correspondiente a ese mismo año de \$188.815.467.514 a \$91.904.837.374, debiendo cambiar, en consecuencia los registros de determinación de la renta líquida imponible y FUT, correspondiente al año tributario 2010. Por su parte, la CS rechazó el recurso de casación en el fondo, interpuesto por Coca Cola Embonor, en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones. En términos fácticos, el grupo Coca Cola Embonor, encabezado por su matriz Coca Cola Embonor S.A, en adelante la matriz, (antes Embotelladora Arica S.A.), adquiere las operaciones de embotellado y distribución de productos Coca Cola en Chile de Embotelladoras Williamsom Balfour S.A. Para llevar a cabo esta operación, la CS distingue dos etapas, “primera etapa “significó: a) constitución de una filial en el extranjero, Embotelladora Arica Overseas, domiciliada en Islas Caimán y b) creación de una agencia de la matriz en Islas Caimán. Esta última realizó un aporte de capital a Embotelladora Arica Overseas, a cargo del banco de inversión JP Morgan, emitiendo bonos 144-A de los Estados Unidos de América, recaudando la suma de US\$160 millones. Además, este financiamiento fue refinanciado para generar ahorro en el pago de los intereses. Cabe destacar, que la matriz reconoció pérdidas tributarias en sus estados financieros desde el 2000, obteniendo una renta líquida negativa determinada por gastos financieros por intereses, pues reconoce el estado de su agencia en Islas Caimán. Continuando con lo anterior, y descrita en el fallo como la “segunda etapa”, el día 20 de mayo 1999, mediante el aporte de capital de la agencia en Islas Caimán, Embotelladora Arica Overseas, adquiere de Embotelladoras Inchcape Pie, la totalidad de las acciones emitidas por la sociedad Inchcape Latin American Bottling (ILABSA), quien, a través de Inchcape Bottling Chile S.A, controla las plantas embotelladoras de la franquicia Coca Cola que operaba en Chile, WB S.A Viña del Mar, Concepción, Temuco, Talca y Puerto Montt, denominadas sociedades

operativas, representadas en las acciones de Williamson Balfour S.A. El día 14 de diciembre de 1999, la sociedad filial en Chile de la matriz, Embonor S.A, (antes embotelladora del Sur S.A), celebró un contrato de compraventa de las acciones que la sociedad Arica Overseas mantenía en Inchape Bottling Chile S.A. Por último, el día 28 de octubre del año 2003, la filial chilena de la matriz, Embonor S.A, se dividió en dos sociedades: a) Embonor S.A., continuadora legal, en la cual se radicaron las actividades de transporte, y b) Nueva Embonor S.A., a la cual le correspondieron las actividades de producción, embotellado y comercialización de las plantas Williamson Balfour S.A. A continuación, la matriz absorbe a Nueva Embonor S.A., comprando el 100% de sus acciones, disolviéndose esta última por la compra de la totalidad de sus acciones.

La Corte de Apelaciones confirma la sentencia apelada, por cuanto el contribuyente, Coca Cola Embonor S.A, no logró acreditar la necesidad del gasto requerido en el Art. 31 de la LIR para lograr rebajar un gasto de cálculo de la renta líquida imponible, más aún cuando el gasto ha sido de una sociedad distinta, Embotelladora Arica Overseas, que constituye una unidad independiente con una tributación separada. Por lo demás, no se acredita la relación ingresos y gastos, por cuanto la agencia no recibió ingresos que se relacionaran con el endeudamiento. Por otro lado, al final del considerando decimocuarto, explica que la reorganización empresarial no obedece a una legítima razón de negocios (*business purpose test*), en la cual, según la Corte, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objeto de evitar el pago del impuesto, configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma ha volcado en su declaración. Por último, rechaza la aplicación del Art. 26 del CT por encontrarse de mala fe y corresponder a un rechazo de gastos y no a un cobro retroactivo de impuestos. Cabe mencionar, que en el considerando cuadragésimo noveno del fallo del TTA de Arica, no sólo se desestima el uso de las pérdidas, sino que se cuestiona la operación global de compra. “(...) las operaciones descritas, efectuados por Coca-Cola Embonor S.A. no son gestión eficiente para la compra de las plantas, sino, por el contrario, han generado la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta, a favor de la producción de utilidades, también artificial, en la filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta, por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir renta”.

Tal como se dijo anteriormente, desde el año tributario 2000 la matriz habría reconocido pérdidas tributarias en sus estados financieros, obteniendo una renta líquida negativa determinada por gastos financieros por intereses, pues reconoce el estado de su agencia en Islas Caimán y una de los puntos que se objeta es que dichos gastos derivados de los intereses no tendrían una correlación directa entre los ingresos generados por la agencia en el exterior. En virtud de lo anterior, cabe preguntarse si hubiese sido posible la deducción de los intereses como gastos, en el caso que Coca Cola Embonor S.A, la matriz, a través de su agencia en Islas Caimán, hubiese contratado el préstamo directo para la compra de Inchcape PLC, sociedad extranjera dueña de ILABSA, quien, a su vez, es controladora de sociedad Inchcape Bottling Chile S.A, dueña de las sociedades operativas, Embotelladora Williamsom Balfour S.A. Según lo establecido en los Arts. 41 A, letra B, N° 1 y 31 de la LIR, Cola Cola Embonor S.A, matriz, a través de su agencia en Islas Caimán, podría haber comprado directamente a Embotelladora Williamsom Balfour S.A. y no existiría duda, de la procedencia de la consolidación de su estado tributario con la matriz en Chile y respectiva rebaja de gastos deducibles a la renta líquida imponible por intereses, según lo sostenido por el TTA de Arica¹⁰⁴. Sin embargo, la situación sería distinta, por cuanto la agencia no sólo estaría constituida por el pasivo derivado del financiamiento por la compra de Embotelladora Williamsom Balfour S.A, sino, también, por el activo correspondiente a tal empresa, la cual, según lo sostenido por la demandada ante el TTA de Arica, es posible deducir que producirá utilidades¹⁰⁵. Tales utilidades, al consolidar los resultados de la agencia con la matriz, se compensarían con las pérdidas producto del pago de intereses,

¹⁰⁴ Véase en: TTA de Arica, 3.4.2012, RIT GR-01-0003-2011. Artículo trigésimo sexto: “Que, este TTA considera que en cuanto al tratamiento tributario de las filiales, la LIR dispone que sólo las agencias y establecimientos permanentes tienen la obligación de consolidar sus resultados con la matriz, lo que definitivamente excluye a la filial de la actora denominada Embotelladora Arica Overseas. En otras palabras, en el conflicto que nos ocupa, no estamos en presencia de la compra de las acciones de las sociedades operativas por parte de la misma Agencia de la reclamante, lo que la haría merecedora sin mayor cuestionamiento a deducir como gastos los intereses antes referidos, sino que en la adquisición de Williamson Balfour por parte de una empresa filial, cuya estructura jurídica es independiente y diversa a la casa matriz y que no ha sido considerada para estos puntuales efectos, por la LIR”.

¹⁰⁵ Véase en: TTA de Arica, 3.4.2012, RIT GR-01-0003-2011. “(...) la adquisición de las plantas operativas de Embotelladoras Williamson Balfour en Chile, cuya producción representa el día de hoy el 90% de los ingresos de Coca Cola Embonor S.A, los que en el corto plazo serán positivos para efectos tributarios”.

lo que no sucede si dichas utilidades son recibidas por Embotelladora Arica Overseas. Es preciso señalar que Embotelladora Arica Overseas S.A adquirió las acciones de Inchcape PLC, y con ello, Embotelladora Williamsom Balfour S.A, por la suma de US\$612.990.420. Por su parte, Coca Cola Embonor S.A, la matriz, adquirió las operaciones de embotellado y distribución de Embotelladora Williamsom Balfour S.A por la suma de US\$745.000.000. En el caso que la agencia, en Islas Caimán, hubiese comprado directamente Embotelladora Williamsom Balfour S.A, además de pagar menos, según lo señalado en el párrafo anterior, se esperaría que todo o parte de esa deuda sea cubierta por las utilidades derivadas del activo que está comprando y con ello, no le hubiese sido posible rebajar todos los intereses derivados del financiamiento y refinanciamiento que le significó la compra de Embotelladora Williamsom Balfour S.A, por Embotelladora Arica Overseas S.A. Cabe recordar, que cuando Coca Cola Embonor S.A, la matriz, adquiere a Embotelladora Williamsom Balfour S.A debe también adquirir la deuda de US\$745.000.000, que corresponde al monto que le costó a su filial en Chile obtenerla por parte de Embotelladora Arica Overseas S.A. La CS se refiere a las tres infracciones que, según la recurrente, sustentan la casación en el fondo en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones. Respecto a la primera, relacionada con la infracción al Art. 31 Nº 1 inciso tercero de la LIR, al exigir como requisito para la deducción de la renta bruta el gasto por interés, la correlación con una renta imponible en el mismo ejercicio. La CS señala que el recurso deducido plantea presupuestos de hecho que se oponen a los tenidos en consideración para fallar, por cuanto al postular que el contribuyente acreditó que los gastos incurridos por la agencia de Coca Cola Embonor S.A. en las Islas Caimán tienen el carácter de gasto necesario para producir la renta, lo sustentan en hipótesis no establecidas en la sentencia, al desestimar la falta de correlación entre ingreso y gasto.

Resulta interesante consignar, lo señalado por la CS en el considerando quinto: “no existe una relación directa entre ingresos y gastos, puesto que la Agencia no recibió ingresos que se hayan relacionado con los gastos generados por los endeudamientos, situación que se arrastra desde el año 2000, de forma que la reorganización empresarial llevada a cabo por la recurrente no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, porque en el caso concreto lo buscado a través de dicha operación fue evitar el pago de impuestos.” En cuanto a la segunda infracción, referida a la aplicación del Art. 26 del CT, se reitera lo sostenido por la Corte de Apelaciones, por cuanto el supuesto de hecho corresponde a

una negación del derecho a una devolución de impuestos y no a un cobro retroactivo de impuestos. Finalmente, en relación a la infracción del Art. 41 A, letra B N^o 1 de la LIR se sostiene que implica, al igual que en la primera infracción, una modificación de los hechos asentados, pues es un hecho acreditado que la agencia domiciliada en Islas Caimán sólo ha tenido pérdidas, de manera que al no haberse demostrado la existencia de ingresos generados por la agencia que opera en el exterior, se dejó asentado que no es posible por ello que sean gastos necesarios para producir la renta.

En los párrafos precedentes se da cuenta de los hechos del caso, lo sostenido por la Corte de Apelaciones, confirmando la sentencia del TTA de Arica, la decisión de la CS ante la interposición, por parte de Coca Cola Embonor, de un recurso de casación en el fondo, para finalmente dar cuenta de la posibilidad y consecuencias que se derivan del hecho de Coca Cola Embonor S.A, a través de su agencia, en Islas Caimán, hubiese contratado el crédito para la compra de las sociedades operativas. Al respecto, y en concordancia con los acápites anteriores, es posible dar cuenta de la utilización de ciertos principios de creación judicial, a saber, el principio de sustancia sobre la forma y el principio de legítima razón de negocios. El primero utilizado implícitamente, pues se analiza una operación realizada por parte de la matriz que equivale a la forma utilizada, mas se hace prevalecer la sustancia, como será explicado, todo ello a propósito de la rebaja de gastos del Art. 31 de la LIR y sus requisitos: a) acreditación fehaciente de la pérdida tributaria; b) necesidad del gasto para producir renta; y c) relación entre gasto e ingreso. Todos los requisitos son incumplidos. El principio aludido es utilizado, tanto por la Corte de Apelaciones, como el TTA de Arica, por cuanto se cuestiona que se deduzcan intereses como gasto por parte de Coca Cola Embonor a través de su agencia en Islas Caimán ya que al analizar la sustancia se determina que no fue la agencia quien compró las sociedades operativas y por ende, Williamson Balfour, sino que fue una empresa filial, Embotelladora Arica Overseas, cuya estructura es independiente y diversa a la casa matriz.

Cabe mencionar que la LIR considera que sólo las agencias y establecimientos permanentes tienen la obligación de consolidar sus resultados con la matriz, por tanto, en la forma se quiso hacer parecer esto, mas en la sustancia se comprobó que no era tal y se hizo prevalecer esta última. La CS, confirma lo sostenido por la Corte de Apelaciones, en relación a este punto al corresponder a un hecho asentado, empero no cuestiona la operación global de compra, en relación a este principio, sino que sostiene

que “la reorganización empresarial llevada a cabo por la recurrente no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, porque en el caso concreto lo buscado a través de dicha operación fue evitar el pago de impuestos.” El segundo principio se utiliza explícitamente, señalando que la reorganización empresarial que realizó Coca Cola Embonor S.A, a través de la cual adquirió las plantas operativas de Williamsom Balfour en Chile, no tuvo un propósito comercial o económico diferente a evitar el pago de impuestos, configurándose una duplicidad de costos. Con todo, y a pesar que se compruebe que tal reorganización sólo tuvo por objetivo evitar impuestos, la legislación imperante, tal como se señaló, hace referencia a la llamada “legítima razón de negocios” en dos ocasiones, la primera acotada a la facultad de tasación del SII respecto de reorganizaciones empresariales, distintas de la división y fusión y en segundo término, en forma implícita, en el Art. 64 de la Ley Nº 16.271 sobre impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones. Por tanto, en atención a la legislación vigente, no se requiere una legítima razón de negocios en esta estructura. Cabe destacar, que estos principios judiciales del derecho anglosajón, en este caso el principio de sustancia sobre la forma y legítima razón de negocios, sólo pueden ser utilizados en medida que se encuentren consagrados en la ley. En Chile y en los países, en los cuales rige el derecho continental, donde, a su vez, se aplica el principio de legalidad tributaria, no existe obligación tributaria, si no está consagrada en la ley.

V

APLICABILIDAD PRINCIPIO DE SUSTANCIA SOBRE LA FORMA A LA LUZ DE LA NUEVA JUSTICIA TRIBUTARIA

La Ley Nº 20.322 “Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera”, siendo promulgada el 13 de enero de 2009 y publicada el 27 del mismo mes. Dentro de la historia de ley se da cuenta de cinco objetivos que inspiran a la nueva justicia tributaria, a saber: a) especialización de las Cortes de Apelaciones en materias tributarias y agilización de la tramitación de los procesos en la segunda instancia; b) creación de TTA de primera instancia, que ejercerán su ministerio con independencia de la interpretación de la ley tributaria sustentada por la administración; c) etapa de reconsideración administrativa voluntaria como medio de evitar la “judicialización” innecesaria de los procesos de determinación impositiva; d) procedimientos judiciales eficientes y expeditos; e) aplicación

gradual de la reforma¹⁰⁶. Para lograr los objetivos propuestos se realizan una serie de modificaciones a distintos cuerpos legales y en particular, cobra relevancia la modificación al Art. 132 del CT. En el citado artículo se regula el procedimiento de reclamo seguido por el contribuyente ante el tribunal tributario, estableciendo un nuevo sistema de valoración de la prueba. Antes de la modificación legal regía el sistema de valoración legal o tasada, predeterminado los medios de prueba y valor probatorio de cada uno de ellos, la reforma consagra el sistema de apreciación de la prueba, conforme a la sana crítica. De acuerdo al legislador, tanto en el inciso segundo del Art. 14 de la Ley N° 18.287 que establece procedimiento ante los juzgados de policía local, como el Art. 456 del Código del Trabajo y el modificado Art. 132 del CT, “al apreciar la prueba de acuerdo con las reglas de la sana crítica, el tribunal deberá expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas o técnicas en cuya virtud les asigne valor o las desestime. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas y antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador”.

Teniendo en consideración la aplicación del principio de sustancia sobre la forma, es claro que tal libertad para interpretar tanto los hechos de la causa, como el derecho aplicable, no obstante el cumplimiento de los criterios establecidos y el requisito de la debida fundamentación, tiene como consecuencia la apertura a la posibilidad de aplicación del principio en estudio. Sin embargo, tal sistema de valoración no obsta, ni constituye una excepción a la aplicación principio constitucional de legalidad tributaria, remitiéndome al capítulo tercero de este artículo para dar cuenta de las consecuencias que se derivan. Continuando con el estudio del sistema de valoración de la prueba consagrado en la nueva ley, cabe agregar que se establece lo siguiente, “los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley. En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar “preferentemente” dicha contabilidad”. El objetivo, y así lo consagra la historia de la ley¹⁰⁷, es mitigar la amplitud de las facultades que el sistema de sana crítica encierra. En un principio, respecto a la contabilidad como medio probatorio, el proyecto consideraba su

¹⁰⁶ HISTORIA DE LA LEY N° 20.322. Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, Enero de 2009. p. 5.

¹⁰⁷ HISTORIA DE LA LEY N° 20.322. Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, enero de 2009. p. 501.

valoración “exclusiva” y no “preferente” como finalmente consagró la Ley Nº 20.322, modificación conceptual que abre la puerta para que sean los propios TTA los que den vida al principio de la sustancia sobre la forma, en tanto valore medios de prueba distintos a la contabilidad que, sin ser preferentes en su apreciación, terminen eventualmente por prevalecer a ella en el curso del proceso de formación de convicción judicial.

VI CONCLUSIONES

No es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile, ni otros principios de creación judicial que pretendan constituirse como medidas anti-evasión, a menos que estén consagradas en la ley, en concordancia con el principio de legalidad tributaria. El elemento de la obligación tributaria que se afecta al aplicar estos principios es el hecho imponible, teniendo como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, sin que el presupuesto se encuentre consagrado en la ley. Al analizar la extensión del principio de legalidad tributaria, tanto constituida como reserva legal máxima o absoluta, la cual impera en la doctrina y jurisprudencia en Chile, y reserva legal mínima o relativa, a pesar de la incertidumbre acerca de sus elementos y la crítica a las Constituciones que enarbolan esta posición, ambas concuerdan, por regla general, que el hecho imponible debe ser regulado por ley. Por lo demás, no es injustificada la trascendencia del principio constitucional de legalidad tributaria, su origen histórico data del año 1215 consagrado en el Art. 12 de la Carta Magna y su importancia llevó a la incorporación en el Art. 14 de la Declaración de Derechos del Hombre y Ciudadano, el año 1789. Actualmente, es una manifestación de un Estado de Derecho, en el sentido que el fundamento y límite del poder del Estado se encuentra en la ley, la cual, según el Art. 1 de nuestro CC, es una declaración de voluntad soberana. Por otro lado, a la luz de la nueva justicia tributaria y la consagración del sistema de valoración de la sana crítica, no se modifica la conclusión expuesta, toda vez la mayor libertad para valorar la prueba, no implica una excepción al principio constitucional de legalidad tributaria. Con todo, y tal como quedó establecido en el desarrollo de este artículo, la conclusión propuesta no implica que el contribuyente deba organizarse de la manera que le resulte más conveniente al Fisco. Por último, en atención a la realidad imperante, no queda más que

proponer de *lege ferenda* la consagración de este tipo de principios en nuestra legislación o tipificar ciertas operaciones, culminando con una cláusula general que contenga criterios para determinar cuándo una operación es contraria al principio de sustancia sobre la forma u otros. Sin perjuicio, de la técnica legislativa utilizada, la cual requiere de un acucioso análisis y no la mera importación de figuras judiciales foráneas, resulta imprescindible adecuar nuestra legislación tributaria, pues, en caso contrario, nos encontraremos ante operaciones manifiestamente injustas que serán resueltas de una manera formalista, en atención a la legislación actual o, como el caso Coca Cola Embonor, donde es posible inferir que se resuelve en primacía de la justicia material.

II

Notas de Actualidad

MODIFICACIONES PROPUESTAS POR EL PROYECTO DE LEY BOLETÍN Nº 8874-05

Con fecha 9 de abril de 2013, ingresó a la Cámara de Diputados para su discusión el Proyecto de Ley Boletín Nº 8874-05 (el “Proyecto”), que introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispone otras medidas que indica. A esta fecha, el Proyecto se encuentra aún en su segundo trámite constitucional, ante el Senado¹⁰⁸.

Una de las principales propuestas del Proyecto consiste en establecer la obligatoriedad de la emisión de facturas electrónicas, lo cual regiría por regla general luego de transcurridos nueve meses desde la publicación de esta ley en el Diario Oficial, sin perjuicio que ciertos contribuyentes o grupos de contribuyentes podrían ser autorizados por el SII para seguir emitiendo sus documentos en formato papel bajo ciertas circunstancias.

En cuanto al crédito fiscal de las facturas electrónicas, el Proyecto propone que en ciertos casos éste quede determinado en el período en que el respectivo comprador, o beneficiario del servicio, otorgue el “acuse de recibo” correspondiente de la factura entregada por el vendedor o prestador de servicios, estableciéndose así un incentivo para evitar la postergación de este acto por parte de dicho comprador o beneficiario. Al respecto, cabe señalar que el “acuse de recibo” constituye uno de los requisitos para que el emisor de la factura electrónica pueda cederla, de manera que con esta norma se busca otorgar un mejor acceso al financiamiento al vendedor o prestador de servicios.

¹⁰⁸ De acuerdo a la información contenida en el sitio de Internet www.bcn.cl hasta el día 30 de septiembre de 2013.

Por otra parte, el Proyecto propone la modificación de la normativa sobre doble tributación internacional contenida en los Arts. 41 A y 41 C de la LIR. En efecto, actualmente bajo ciertos supuestos y respecto de ciertas rentas, la mencionada normativa otorga un crédito, por el impuesto a la renta pagado por una sociedad extranjera, en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que ambas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera. Así, la normativa vigente reconoce como crédito únicamente el impuesto pagado por una sociedad subsidiaria directa de aquella que realiza la remesa al contribuyente con domicilio o residencia en Chile.

En este sentido, el Proyecto propone permitir la utilización como crédito de los impuestos pagados en el extranjero también por las sociedades extranjeras en que participa otra sociedad extranjera que realiza la remesa a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la sociedad extranjera que efectúa la remesa tenga en ellas una participación del 10% o más de su capital.

Asimismo, el Proyecto incrementa el límite para calcular el crédito total disponible, desde un 30% a un 35% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del correspondiente ejercicio, respecto de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, mientras que respecto de aquellos países con los cuales no existe ese tipo de convenios dicho tope aumentaría a un 32%.

El Proyecto otorga también el derecho a imputar en ejercicios futuros los excedentes de crédito por impuestos pagados en el extranjero contra el IDPC, cuando por existir pérdidas tributarias u otra causa no pueda imputarse en el mismo ejercicio. Cabe destacar que actualmente dicho crédito no queda sujeto a devolución ni a imputación a otros impuestos del mismo ejercicio o siguientes, extinguiéndose totalmente en este escenario.

Estas modificaciones en materia de tributación internacional regirán a partir del 1 de enero del 2014 respecto de las rentas que se perciban del exterior o, en el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, respecto de las rentas que se perciban o devenguen a contar de dicha fecha, siempre que el impuesto extranjero que se utiliza como crédito en Chile, se haya pagado en dicha fecha o con posterioridad a ella. Las rentas percibidas o devengadas en los términos señalados a contar del 1 de enero de 2014, respecto de las cuales se haya pagado el impuesto extranjero que se utiliza como crédito en Chile con anterioridad a dicha fecha, se regirán por las normas de la LIR vigentes actualmente.

El Proyecto propone además una disminución de la tasa del ITE, fijándola en 0,0166% del monto de la operación por cada mes o fracción de mes, con un máximo de 0,2%, mientras que respecto de las operaciones a la vista o sin plazo de vencimiento, la tasa del impuesto disminuiría a 0,083%. La Ley tendrá efectos a contar de la fecha de publicación de la respectiva ley en el Diario Oficial si ello fuere posterior, respecto de los documentos gravados cuyo impuesto se devengue a contar de la fecha de vigencia señalada y sin perjuicio de ciertas excepciones.

Por último, el Proyecto subsana el error incurrido en el inciso segundo del N° 8, del Art. 17 de la LIR, en su redacción posterior a la dictación de la Ley N° 20.630. Dicha norma establece que para determinar el mayor valor que pueda generarse en ciertas enajenaciones de derechos sociales y acciones, se debe deducir del respectivo valor de aporte o adquisición aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital, que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR. Pues bien, el Proyecto aclara que lo anterior procederá sólo *“Tratándose de la enajenación de derechos en sociedad de personas o de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, a la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses”*.

**CORTE SUPREMA
ANULA DE OFICIO FALLO
DE SEGUNDA INSTANCIA
VALIDANDO LA RESOLUCIÓN N° 120 DE 2004
EMITIDA POR EL SII**

Con fecha 25 de marzo de 2013, la CS anuló de oficio la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que aprobó en consulta el fallo pronunciado por el 21° Juzgado Civil de Santiago, el cual declaró la nulidad de derecho público de la Resolución Exenta N° 120/04 de fecha 20 de diciembre de 2004, emitida por el SII (la “Resolución”).

LA RESOLUCIÓN

La Resolución ordenó a los bancos e instituciones financieras informar al SII, mediante declaración jurada anual, de las operaciones que realicen por encargo de terceros, correspondientes a remesas, pagos o traslados de fondos al exterior, ingreso de fondos desde el exterior u operaciones que impliquen disposición de fondos en el exterior. Esta declaración, debía contener el detalle de las operaciones iguales o superiores a US\$10.000 o su equivalente. Asimismo, la Resolución señala que por disposición de fondos se entendería *“cualquier acto, convención o contrato en virtud del cual la parte con domicilio o residencia en Chile utiliza fondos de que dispone en el extranjero, a cualquier título para realizar inversiones, pagos, transferencias o traspasos”*.

SOLICITUD DE NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO Y CONSULTA A LA CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO

Una vez dictada la Resolución, los bancos¹⁰⁹ afectados solicitaron se declarara la nulidad de derecho público de la misma, por haberse arrogado el SII autoridad y atribuciones que la ley no le ha conferido.

En primera instancia, los bancos fundaron su acción argumentando que existen diferencias entre el secreto y la reserva bancaria, mecanismos contemplados en el Art. 154 de la Ley General de Bancos para mantener la confidencialidad de las operaciones que los particulares realizan con y a través de los bancos. Así, el secreto importa una absoluta imposibilidad para los bancos de dar a conocer ciertas operaciones cubiertas por él, en cambio, la reserva sólo implica una limitación a la posibilidad de informar.

Luego, los bancos precisaron en su libelo que el amparo del secreto bancario a captaciones y depósitos, alcanza a los flujos positivos o negativos que los afectan, ya que sin ellos no pueden existir los saldos, lo que concuerda con lo dispuesto en el Art. 1 de la Ley de Cuentas Corrientes Bancarias y Cheques, que contempla el secreto bancario respecto de los saldos y movimientos de las cuentas corrientes. Por tanto, la Resolución requeriría información protegida por el referido secreto bancario, razón por la cual debía ser anulada.

Por su parte, a modo de contestación el SII argumentó que la Resolución es fundamental en el proceso fiscalizador, por constituir un medio para instar a las instituciones bancarias a entregar a la administración financiera, información tributaria relevante de terceros. Sostuvo, que dicha información es solicitada bajo el amparo del Art. 60 inciso 8° del CT, norma que permite al SII pedir declaración jurada por escrito sobre hechos, datos o antecedentes de cualquier naturaleza relacionados con terceras personas para la aplicación o fiscalización de las leyes tributarias.

El tribunal de primera instancia acogió la postura defendida por los bancos, declarando la nulidad de derecho público de la Resolución, lo que posteriormente fue confirmado por el fallo de la Corte de Apelaciones.

¹⁰⁹ BBVA, ABN, AMRO BANK (CHILE), BICE, BankBoston, Banco de Chile, Banco del Desarrollo, Banco Internacional, Penta, Security, Deutsche Bank, HSBC Bank Chile, Banco do Brasil, Banco Paris, Banco Ripley, Santander Chile, Scotiabank., Citibank, Corpbanca, JP Morgan Chase Bank, Banco Falabella y Banco de la Nación Argentina.

SENTENCIA DE CASACIÓN DE LA CS.

La CS, por su parte, no razonó del mismo modo, al considerar que la sentencia de segunda instancia, al haber hecho suyo el fallo de primera instancia, incurrió en una contradicción en los fundamentos expuestos para acoger la demanda de nulidad de derecho público. De esta manera, el máximo tribunal indicó que los jueces de fondo resolvieron sobre la base de considerandos inconciliables, por cuanto el fallo de primera instancia señaló que el acto cuestionado era materia de reserva bancaria, mientras que el tribunal de alzada sostiene que dicha actuación queda comprendida dentro del secreto bancario.

De este modo, la CS resolvió anular de oficio la sentencia del tribunal de segunda instancia, por haber sido construida a partir de motivaciones antagónicas que no pueden coexistir.

Al dictar la sentencia de reemplazo, la CS realizó diversas consideraciones acerca del secreto y la reserva, para concluir que el tipo de información a la cual accedería el SII mediante la Resolución corresponde a aquellas amparadas por reserva bancaria. Luego, en cuanto al cumplimiento de requisitos para acceder a dicha información, expresó que era ineludible concluir que el SII poseía un interés legítimo, porque fluye directamente de sus facultades, y que dicho interés no era necesario acreditarlo cuando la información pretendida no estaba asociada a contribuyentes específicos.

De esta forma, expresó que el SII podía invocar la calidad de tercero investido de un interés legítimo para acceder a información sujeta a reserva bancaria para cumplir con los fines que le son propios, en especial la fiscalización de los tributos.

En consecuencia, la CS reconoció la validez de la Resolución permitiendo al SII acceder a la información amparada por reserva bancaria, en los siguientes términos “*Que, en consecuencia, es posible concluir que la información requerida por el Servicio de Impuestos Internos a través de la Resolución N° 120/2004, siempre en los términos recién precisados, se haya(sic) sujeta a reserva bancaria en atención a su contenido, y que respecto a su conocimiento el órgano fiscalizador posee un legítimo interés, sin que pueda llegar a ocasionar daño patrimonial al titular de la información, todo lo cual conduce a reconocer la validez del acto administrativo*”¹¹⁰.

¹¹⁰ Considerando undécimo de la sentencia de reemplazo dictada con fecha 25 de marzo de 2013 por la Corte Suprema.

Esta sentencia viene a ratificar la nueva tendencia en materia de reserva y secreto bancario, la cual comenzó a partir del conjunto de medidas que nuestro país tuvo que implementar para ingresar a la OCDE y que se plasmaron en la Ley Nº 20.406 de 2009 que modificó el CT para otorgarle al SII facultades para el levantamiento de la reserva y secreto bancarios, previa autorización judicial o con el cumplimiento de ciertos requisitos de forma.

Sin perjuicio de lo anterior, será interesante analizar cómo se conjugará en la práctica la Resolución con los actuales artículos 62 y 62 bis del CT, los cuales establecen mayores requisitos para que el SII pueda acceder a la misma información que se debe incluir en la declaración jurada que establece la Resolución.

III
Jurisprudencia Judicial
y Administrativa

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

JURISPRUDENCIA CORTE SUPREMA Y CORTE DE APELACIONES

LEY DE IMPUESTO A LA RENTA

HABITUALIDAD

“Forestal Cholguan S.A. con SII” Rol N° 7794 - 10, CS. 10/12/2012

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Talca, confirmatoria de la de primer grado que había rechazado una reclamación tributaria. El recurrente denunció que el rechazo de la operación efectuada por el contribuyente, la que consistió en considerar como gasto en su renta líquida imponible del año tributario 2007, la pérdida que experimentó en la venta de acciones que mantenía de AAA S.A. a XXX y YYY S.A., significó vulnerar los Arts. 17 N° 8 letra a) y 18 del DL N° 824, así como el Art. 19 del CC. Señaló que el yerro se produjo al basarse el fallo recurrido en la Circular N° 158 del SII del año 1976, en circunstancias que su obligatoriedad sólo recae sobre los funcionarios del referido servicio, siendo que el asunto propuesto se encuentra debidamente

solucionado y reglamentado en los Arts. 17 y 18 de la LIRLIR.

El fallo de casación consideró que el Servicio, siguiendo el criterio de la Circular Nº 158, determinó acertadamente que la operación imputada no era habitual, precisamente porque la contribuyente de autos no tiene como objeto principal la venta de acciones y mantenía en AAA S.A. una participación que ascendía a un 99.99%. Lo anterior permite considerarla como operación no habitual, pues tales adquisiciones no conllevan el ánimo de negociar con ellas, sino de usarlas o servirse de ellas, debiendo afectarse esa operación con la tributación única que establece el Inc. tercero del Nº 8 del Art. 17 de la LIRLIR, sin que sea posible restar los resultados negativos obtenidos en esa operación de los positivos generados en otras del giro de la empresa afectas al régimen general de la ley citada, como se lo permitiría el Art. 31 Nº 3 de la misma legislación referida, precisamente por encontrarse sujetas a una imposición diferente.

“María Gaete Costabal con SII”

Rol Nº 1342 - 2012, Corte de Apelaciones de Santiago. 08/04/2013

La I. Corte de Apelaciones de Santiago revocó una sentencia definitiva de primera instancia que confirmó una liquidación emitida por el SII que determinaba diferencias de GC. El Tribunal de Alzada razonó señalado que la liquidación cuestionada tenía como causa la liquidación practicada a la sociedad en la cual la contribuyente tenía una participación del 95%. La sociedad en cuestión reclamó de la liquidación efectuada y el mismo tribunal de alzada resolvió respecto en dicha causa que era improcedente la calificación de habitual que hizo el SII de la operación de venta de acciones que efectuó el ente social y confirmó la declaración de Impuesto a la Renta de Primera Categoría del período tributario en cuestión. Consecuencialmente a lo anterior, consideró la Corte de Apelaciones que correspondía dejar sin efecto la liquidación practicada a la reclamante ya que no procedía gravarla con GC dado que la venta de acciones que se hizo en la sociedad fue ocasional y sólo ésta debía tributar con IDPC en carácter de único.

“Inversiones Same Ltda. con SII”

Rol Nº 926 - 2012, CS. 07/05/2013

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo deducido por dos contribuyentes en contra de la sentencia de segunda instancia

pronunciada por la Iltma. Corte de Apelaciones, que confirmó el fallo de primer grado que rechazó los reclamos entablados en contra de liquidaciones que determinaron diferencias de IDPC y GC. El recurso denunció una errada interpretación y aplicación de las normas contempladas en los Arts. 17 N° 8 y 18 de la LIR, expresando que las referidas disposiciones gravan el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones con IDPC, en carácter de único a la renta, a menos que operen las normas sobre habitualidad o la enajenación se realice entre partes relacionadas. La sentencia al pronunciarse respecto a la efectividad de haberse incurrido en un error al interpretar las normas contenidas en los Arts. 17 N° 8 y 18 ambos de la LIR, expresó que no se advertía que se hubiera incurrido en un yerro por parte del Servicio, ni de los jueces del fondo, al haberse determinado que la enajenación de acciones que determinó el establecimiento de diferencias de impuestos, correspondía a una operación habitual, ya que se deducía de la declaración jurada de inicio de actividades, que el giro de la sociedad se refería a la compra y venta de acciones, lo que tributariamente se traducía en quedar afecta a los impuestos de primera categoría y GC o ID según el caso. Respecto al hecho de haberse acreditado el carácter de habitual de una enajenación de acciones en base a una presunción establecida en una instrucción impartida por la administración, expresó la sentencia que el Servicio al dictar instrucciones, fijaba criterios de fiscalización, cumpliendo así con las funciones que le asigna la ley, ejercicio que no podía calificarse como un acto constitutivo de una presunción.

MAYOR VALOR ENAJENACIÓN DE BIENES RAÍCES

**“José Rubén Moraga con SII”
Rol N° 10.207 - 2011, CS. 14/05/2011**

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto en contra de una sentencia pronunciada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción, que confirmó la sentencia de primer grado que acogió en parte el reclamo interpuesto en contra de liquidaciones emitidas por el SII.

El recurrente sostuvo que las liquidaciones reclamadas adolecían de un vicio de nulidad de derecho público, al no haber sido suscritas por la autoridad competente. Esta alegación fue rechazada por la sentencia, señalando que no era el procedimiento de reclamo la sede para formular

una acción de nulidad de derecho público, donde el juez tributario carecía de competencia para pronunciarse sobre ese cuestionamiento, el cual debía ser esgrimido en un proceso diverso y ante juez competente. Además, el contribuyente señaló que el fallo impugnado había vulnerado lo dispuesto en los Arts. 17 Nº 8 letra b) sobre Impuesto a la LIR y 26 del CT., al aceptar que se gravara con IDPC y GC el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, pero la sentencia rechazó esta argumentación, al considerar que ella estaba desprovista de fundamento, atendido el mérito de la regla que establece que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces constituye renta cuando ellos forman parte del activo de empresas que deben declarar su renta en forma efectiva, cuyo era el caso del recurrente. Se argumentó también en el recurso que el fallo impugnado vulneraba lo dispuesto en los Arts. 21 Inc. primero y 54 de la LIR, pues la ley no ordenaba que las rentas devengadas, pero no percibidas, debieran formar parte de la base imponible del GC. La referida alegación fue rechazada por la sentencia, al concluir que la omisión del registro FUT por parte del contribuyente, determinaba que se ajustaran a derecho los agregados a la renta bruta global efectuados en las liquidaciones impugnadas.

REINVERSIÓN

“Héctor Pacheco Bahamondez con SII” Rol Nº 3763 - 2012, CS. 17/06/2013

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Punta Arenas, confirmatoria de la de primer grado, que había rechazado una reclamación tributaria intentada en contra de determinadas liquidaciones de impuestos. El recurrente estimó vulnerada la norma contenida en el Art. 14 letra A) Nº 1 de la LIR, al estimarse que queda gravado con el GC por los retiros que recibe de la empresa que tiene contabilidad de zona franca a la contabilidad de la zona de extensión. A juicio del recurrente se produjo este error por estimar sus actividades como la desarrollada por dos contribuyentes distintos, en circunstancias que se trata de uno solo, lo que importa que los flujos de dinero entre las dos actividades no configuren retiro. Al respecto, el Tribunal de Casación señaló que, de acuerdo al Art. referido, no se gravan con el GC las rentas

que se retiren para reinvertirlas en otras empresas mientras no sean retiradas de esta sociedad o distribuidas por ésta. Explicó que desarrollando el contribuyente dos actividades económicas que tributan en forma distinta, éstas deben ser consideradas como entidades separadas e independientes, por lo que en el presente caso no se dan los supuestos necesarios para que se configure la situación de reinversión, considerando que una de las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente tributa en base a renta presunta, lo que conlleva a desestimar el error denunciado en el recurso.

DETERMINACIÓN RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE

“Claudio Sandro Torres Jeldes con SII” Rol Nº 4506 - 2012, CS. 17/06/2013

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Valparaíso, confirmatoria de la de primer grado, que había dado lugar en parte a una reclamación tributaria intentada en contra de determinadas liquidaciones de impuestos. El recurrente limitó su recurso a lo resuelto en relación a ciertas liquidaciones de impuestos que señala, en las que se determinaron impuestos de primera categoría y GC de los años tributarios 2008 y 2009 mediante una metodología errada, al considerar los ingresos brutos de cada año sin analizar que para generarlos se debían contemplar costos y gastos que fueran razonables para llegar al concepto de renta líquida imponible. Así, se consideró el total de los ingresos brutos por concepto de ventas de cada período, como si el 100% de dichos ingresos brutos fueran renta. El fallo de casación determinó que el SII debe aplicar alguno de los mecanismos de determinación de la renta líquida imponible del Art. 35 de la LIRLIR en el caso de extravío de documentación contable, situación que es la que se configura y que determinó, incluso, que el contribuyente fuera sancionado conforme lo dispuesto en el Art. 97 Nº 16 del CT. Agregó que, de acuerdo al texto del precepto invocado, aparece que el mecanismo de determinación de la renta líquida imponible cuya aplicación la recurrente invoca supone la imposibilidad de determinar dicha base por “falta de antecedentes o cualquier otra causa”, hipótesis en las que la pérdida de documentación tiene cabida. Sin embargo, dicho mecanismo es de carácter supletorio,

de manera que ante la existencia de elementos de juicio la autoridad se encuentra facultada para proceder a las operaciones propias de determinación de la renta líquida imponible conforme a su mérito, y cuyos ítems podrán ser discutidos pormenorizadamente, mas no descalificados mediante el recurso, al sostener la obligatoriedad de la aplicación del régimen subsidiario contemplado por la ley por el solo hecho de resultar tal sistema menos lesivo a los intereses del contribuyente.

**“Alimenticios Felco S.A. con SII”
Rol Nº 3830 - 10, CS. 13/09/2012**

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Valdivia, confirmatoria de la de primer grado que había rechazado en todas sus partes una reclamación tributaria. En el primer capítulo de casación, el recurrente estimó que se encuentra prescrita la acción fiscalizadora del SII para cuestionar gastos y pérdidas tributarias anteriores al año tributario 2003. Señaló que por la liquidación cuestionada se desconoció la vigencia de la pérdida de arrastre a que se refiere el Art. 31 Nº 2 Inc. segundo de la LIR, el que permite deducirla como gasto, y que fue declarada en el año tributario 2004, vinculada al año tributario 2003 y ejercicios anteriores, así como el rechazo de gastos, afirmando los jueces que esas partidas se reputan como gastos del ejercicio en que se generan las utilidades contra las cuales imputarlas, siendo que la ley exige que ellos correspondan al año en que se adeudan o pagan, alterando con ello la fecha a partir de la cual la autoridad fiscalizadora puede ejercer su actividad. El recurrente sostuvo además que se le exigió acreditar cada una de las transacciones y operaciones que generaron la pérdida de arrastre, sin límite alguno en cuanto a la época en que se realizaron, excediendo con ello los plazos que señala el Art. 17 del CT. para conservar documentación contable. Sobre este punto, el Tribunal de Casación determinó que el hecho de no haberse impugnado por el SII las declaraciones anteriores al año 2002, respecto de las cuales la acción fiscalizadora se encuentra prescrita, no supone como consecuencia necesaria que la referida autoridad se encuentre impedida de ejercer dicha actividad en relación a ejercicios tributarios posteriores que no están amparados por la prescripción, aunque para ello sea necesario recurrir a antecedentes fundantes de las correspondientes a los años anteriores al 2002. En consecuencia, determinó el fallo, el Servicio no está imposibilitado de corregir las bases imposables declaradas en ejercicios

tributarios a cuyo respecto está prescrita la acción fiscal, con el objeto de liquidar y perseguir el pago de obligaciones tributarias no extinguidas por dicho instituto, pero en cuya conformación inciden antecedentes de hecho contenidos en declaraciones de esos años, en relación a las cuales la actividad fiscalizadora se encuentra extinguida por la prescripción.

RETIROS - GASTO RECHAZADO

“Ingewall S.A. con SII (Es parte: C.D.E.)” Rol Nº 4317 - 2012, CS. 18/06/2013

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo y acogió un recurso de casación en la forma interpuestos por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la de primer grado que había dado lugar en parte a la reclamación tributaria presentada en contra de determinadas liquidaciones de impuestos. El recurso de casación en el fondo denunció como infringido el Art. 21 de la LIR, que regula el régimen tributario que alcanza a los denominados retiros presuntos, gastos rechazados o retiros indirectos, erogaciones que favorecen al propietario de la empresa, y que sanciona tributariamente el retiro de dinero de las sociedades por parte de sus propietarios, socios o accionistas. El recurrente señaló que los jueces del fondo consideraron como gasto rechazado los intereses adeudados al término del ejercicio respectivo a su sociedad relacionada, los que, aun cuando no se les considere debidamente acreditados, no pueden ser gravados, ya que al tratarse de intereses adeudados y no de intereses pagados, no se cumple el requisito esencial para aplicar el impuesto, como es que exista erogación o desembolso de dinero. El fallo de casación determinó al respecto que, atendido el texto del Art. 21 de la LIR, el supuesto básico para su aplicación es el desembolso de dineros, el traspaso o salida de los mismos, y en autos se ha establecido como hecho de la causa que no se acreditó la existencia de flujos demostrativos de traspasos de dinero con cargo a los intereses que la reclamante invoca como gasto en la determinación de su renta líquida. Entonces, si no ha sido demostrada la salida de dineros por concepto de intereses, de retiros con cargo a cualquiera de las partidas detalladas en el Art. 33 Nº 1, mal puede aplicarse sobre estos ítems el impuesto multa asociado a los referidos tráficos indebidos, como mecanismo de desincentivo de los retiros encubiertos.

GASTO NECESARIO

“Olga Águila Díaz con SII” Rol Nº 5201 - 2011, CS.. 20/12/2012

La Excma. CS. acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco de Chile en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Concepción, que revocó en parte la de primer grado que había negado lugar a las reclamaciones presentadas por los socios de Comercial e Industrial Star Food Limitada. En un primer capítulo, el recurrente denunció la trasgresión de los Arts. 31 Inc. primero y el 33 Nº 1 letra g) de la LIR, al declararse por la sentencia que pese al rechazo del crédito fiscal proveniente de operaciones que fueron impugnadas de no ser efectivas, ello no excluía la posibilidad de que el costo asociado a esas mismas facturas sea igualmente aceptado para determinar la base imponible del IDPC del contribuyente. Dichas normas, explicó el recurrente, exigen para poder deducir los gastos de la renta bruta que éstos sean acreditados o justificados en forma fehaciente. Respecto de este punto, el fallo del Tribunal Supremo consideró que conforme lo dispone el Art. 31 Inc. primero de la LIR, para efectos de determinar la renta líquida imponible del IDPC de la sociedad, si bien se permite deducir de su renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del Art. 30 de la misma ley, ello le es permitido siempre y cuando acredite o justifique de forma fehaciente ante el SII dichos gastos. Sin embargo, agregó, como se encuentra establecido como hecho inmodificable que las facturas utilizadas tenían el carácter de falsas, sin que se demostrara la efectividad de las operaciones de que darían cuenta o su pago, esas partidas debieron agregarse a dicho cálculo, pues se trata de cantidades cuya deducción no se encontraba autorizada por el Art. 31, normativa que sumada al Art. 21 de la misma ley entiende esos gastos rechazados como retiros en la proporción de participación que tengan los socios en las utilidades de la sociedad, debiendo formar parte de la base imponible del GC. Tales elementos, concluyó el fallo de casación, comprueban que lo decidido por la Corte de Alzada recurrida no tiene sustento fáctico ni jurídico.

**“Agrícola Santa Isabel Ltda. con SII”
Rol Nº 9606 - 2011, CS. 02/04/2013**

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en la forma y fondo deducido en contra de una sentencia definitiva se segunda instancia pronunciada por la Iltrma. Corte de Apelaciones de Valdivia, que confirmó la sentencia de primer grado que negó lugar a un reclamo entablado en contra de una resolución que modificó la determinación del resultado tributario declarado por un contribuyente en el año tributario 2007. El contribuyente dedujo recurso de casación en la forma denunciando como vicio el contemplado en la causal 5ª del Art. 768 del CPC, en relación a la norma del Art. 170 Nº 6 del mismo texto legal, consistente en la falta de decisión del asunto controvertido, al considerar que el fallo impugnado no había resuelto todas las excepciones opuestas en la apelación. El tribunal de casación rechazó en esta parte el recurso y expresó que la sentencia de segundo grado confirmó la de primera instancia que rechazó el reclamo, de manera que decidió la cuestión sobre la cual verso la apelación que reiteró los argumentos de la reclamación. El máximo tribunal también se pronunció respecto de la casación en el fondo interpuesta fundada en la infracción del Art. 200 del CT., al considerar que el Servicio objetó la pérdida de ejercicios anteriores deducida como gasto fuera de los plazos de prescripción. La sentencia, al rechazar la prescripción alegada, expresó que el Servicio no estaba privado de traer a juicio asuntos propios de su competencia, más allá de los plazos de prescripción del Art. 200 del CT., cuando se requiriera establecer el valor que debe servir de base para el cálculo de una cantidad a deducir en los ejercicios siguiente, como sucedía con las pérdidas de arrastre. El recurrente alegó además la vulneración de la norma contemplada en el Art. 31 de la LIR, al considerar que el Servicio erradamente había rechazado la rebaja de gastos vinculados a la participación en rodeos y pagos a jinetes. En este punto, la CS. expresó que de la lectura de la citada norma legal se concluía que el concepto de gasto necesario, correspondía a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro del contribuyente, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios. Señaló el fallo que la prueba suministrada en la instancia no permitió a los jueces del fondo tener por establecidos los requisitos necesarios para que los gastos objetados fuesen aceptados, lo que no existía la vulneración alegada.

“Sucesión Jaime E. Klenner S. con SII”
Rol Nº 2 - 2013, Corte de Apelaciones de Valdivia. 10/05/2013

La I. Corte de Apelaciones de Valdivia confirmó una sentencia definitiva dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia que había rechazó un reclamo deducido por un contribuyente en contra de una liquidación emitida por el SII mediante la cual determinó diferencias de GC al agregar a la base imponible del referido impuesto los gastos rechazados determinados a la empresa de propiedad del contribuyente, de conformidad a lo dispuesto por el Art. 21 de la LIR. El contribuyente en su escrito de apelación argumentó que los gastos eran necesarios para producir la renta y que se acompañaron documentos suficientes para acreditarlo y que la sentencia no respetó lo dispuesto en el Art. 31 de la LIRLIR, porque interpretó y utilizó criterios que no correspondían por no estar establecidos en la ley. El tribunal *ad quem* consideró que el objeto de la discusión eran determinar si los gastos objetados podían o no ser calificados como necesarios para producir la renta. Así, estimó que los requisitos de los gastos para ser aceptados era que 1) se relacionaran directamente con la actividad, 2) que fueran necesarios para producir la renta, 3) no haber sido rebajado previamente, 4) encontrarse efectivamente pagado o adeudado en el ejercicio, 5) ser acreditado fehacientemente ante el SII. Luego, la carga probatoria correspondía al contribuyente, de acuerdo al Art. 21 del CT. La Corte de Apelaciones consideró que dado que el contribuyente fallecido no obtuvo ingresos por su giro o actividad, los gastos en remuneraciones no resultaban necesarios para producir la renta, pues no tenían el carácter de inevitables o forzosos como exigía la norma, ya que los trabajadores fueron contratados para el desarrollo del giro transporte de carga terrestre, el que no tuvo lugar, de forma tal que dichos gastos no tenían su origen en operaciones del giro, sino en el desembolso deliberado de gastos absolutamente evitables a la luz de la situación de inactividad de la empresa durante ese año.

“Juan Antonio Loyola Opazo con SII”
Rol Nº 11.333 - 2011, CS. 28/05/2013

La Excma. CS. acogió un recurso de casación en el fondo deducido por el Consejo de Defensa del Estado, en representación del Fisco de Chile, en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Temuco que había revocado el fallo de primer grado, que negaba lugar al reclamo, declarando en su lugar que la liquidación sobre GC, que le fuera notificada al contribuyente, quedaba sin efecto. El recurrente sostuvo que el SII, por

medio de la liquidación practicada, rechazó los gastos contabilizados en la declaración de impuesto a la renta del contribuyente, Notario Público de Temuco, en atención a que tales conceptos no fueron registrados en su contabilidad ni contaban con la documentación que los respaldara. Al efecto, la Corte Suprema aludió a lo sostenido por la Corte de Alzada, la que señaló que la relación que debe existir entre la debida justificación del gasto o su pertinencia o aptitud para ser considerado como necesario para producir la renta, tiene que ver con que, entre tal concepto y la naturaleza de la actividad comercial, profesional u otra, debe existir un nexo necesario, no siendo, en consecuencia, la forma de acreditarlo el único elemento que la autoridad administrativa y la judicial deben considerar para resolver lo debatido. El fallo de casación determinó que el reclamante declara sus rentas acogido a las disposiciones establecidas en los Arts 42 N° 2, 50 Inc. primero y 54, todos de la LIR, lo que significa que al reclamante se le aplica, calcula y cobra un impuesto en conformidad a lo dispuesto en el Art. 43, y la norma que regula la forma de deducir y acreditar los gastos para la determinación de la base imponible del IDPC es el Art. 31 de la LIR. De esta manera, agregó, encontrándose sujeto el reclamante a la obligación de acreditar los gastos efectivos en que incurrió en el ejercicio de su actividad económica, no puede ser liberado de tal carga sin que previamente haya satisfecho los requerimientos que le impone el Art. 31 de la LIR, de acuerdo a lo que dispone el Art. 21 del código del ramo, cuestión que es la que ha ocurrido desde que se ha entendido satisfecha tal imposición con la exhibición de planillas bajo la firma de su contador, sin respaldo en la contabilidad que, en carácter de simplificada, se encuentra obligado a llevar, ya que tales elementos claramente no la constituyen. Finalizó señalando el fallo que resulta impropio sustentar el argumento de acreditación de gastos sobre la base de la apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, situación que no corresponde a la naturaleza de la cuestión controvertida.

GASTOS

“Telefónica Internacional Chile S.A. con SII” Rol N° 3267 - 2011, CS. 10/12/2012

La Excma. CS. acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco de Chile en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago que revocó el fallo de primer grado que no había dado lugar

a su reclamo y, en su lugar, declaró que éste queda acogido en todas sus partes, dejando sin efecto las liquidaciones emitidas al reclamante. Por el recurso, se denunció como primer capítulo la infracción de los Arts. 31 Nº 3 de la LIR, en relación con el Art. 19 del CC. y el Art. 6º letra A Nº 1 del CT., al concluir los jueces de alzada que el legislador no ha establecido diferencias en cuanto al origen de las pérdidas absorbidas para que opere el mecanismo de recuperación previsto en el Art 31 Nº 3 de la LIR, de forma tal que no resulta procedente efectuar ninguna distinción al respecto, pues de otro modo supondría como consecuencia, aplicar doble tributación los dividendos distribuidos, que ya fueron gravados con el IDPC en la sociedad que los generó y distribuyó. El fallo de casación determinó que la interpretación armónica de los Arts. 31 Nº 3 y 2 Nº 1 de la LIR conduce a señalar que cuando el impuesto es recuperado por una empresa que no lo soportó, mediante el respectivo reembolso, debe considerarse un ingreso constitutivo de renta y que debe tributar en tal calidad, toda vez que se trata de un aumento de patrimonio representado por el ingreso de una suma de dinero que no ha significado contraprestación alguna para dicha empresa, siendo distinta la situación que se produce cuando el impuesto es recuperado por la empresa que lo pagó, en cuyo caso no constituye un ingreso tributable. Agregó que, del amplio concepto de incremento patrimonial contenido en el Nº 1 del Art. 2º de la LIR no podía sino concluirse que las cantidades que la reclamante percibió correspondientes al IDPC pagado por otro contribuyente (que genera la utilidad y la distribuye como dividendos) constituían un incremento patrimonial para ésta, ya que al no haberse efectuado desembolso alguno, la suma recuperada incrementaba derechamente su activo. Cuando el impuesto es recuperado por una empresa que no lo soportó, mediante el respectivo reembolso, debe considerarse un ingreso constitutivo de renta que debe tributar en tal calidad, toda vez que se trata de un aumento de patrimonio representado por el ingreso de una suma de dinero que no ha significado contraprestación alguna para dicha empresa.

**“New Ville S.A. con SII”
Rol Nº 11.606 - 2011, CS. 07/01/2013**

La Excma. CS., en el ejercicio de la facultad conferida en el Art. 785 del CPC, conociendo un recurso de casación interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de segundo grado pronunciada por la Iltrma. Corte de Apelaciones de Santiago, invalidó de oficio la referida resolución, al considerar que se había infringido lo dispuesto en el Art.

53 del CT. El recurrente fundó su recurso argumentando que el fallo impugnado había efectuado una errónea interpretación de la norma contemplada en el Art. 31 N° 4 de la LIR, específicamente la disposición relativa al requisito del agotamiento prudencial de los medios de cobro de los créditos, considerando que el fallo había violado las disposiciones contenidas sobre la materia contenidas en la Circular N° 24 del año 2008, de la Dirección del SII. La sentencia al rechazar el recurso interpuesto por el contribuyente expresó que la eventual trasgresión de un precepto reglamentario no puede ser motivo de un recurso de casación en el fondo, desde que este arbitrio está reservado para la detección y corrección de errores de normas sustantivas de derecho contenidas en normas de rango legal, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 767 del CPC, motivo por el cual el recurso de casación sostenido en la falta de aplicación de las normas reglamentarias contenidas en la Circular N° 24 de 2008, no podía prosperar. Agregó, que la modificación de la sentencia impugnada sólo es procedente cuando la infracción denunciada tiene sustancial influencia en lo dispositivo, lo cual no acontecía en el caso del recurrente, ya que no obstante si se hubiera acogido la infracción invocada relativa al agotamiento prudencial de los medios de cobro, de igual forma no habría sido procedente la deducción de gastos de conformidad a lo dispuesto por el Art. 31 N° 4 de la LIR, ya que el contribuyente no acreditó los restantes requisitos copulativos necesarios para la rebaja del gasto conforme al citado precepto. No obstante el rechazo del recurso, la sentencia invalida de oficio el fallo impugnado, al considerar que ésta había vulnerado la norma contemplada en el Art. 53 del CT., que establece que el transcurso del tiempo debe ser por causa atribuible al contribuyente, al mantener la obligación de pagar intereses moratorios, entre las fechas en que se dictó la resolución invalida que tuvo por interpuesto el reclamo y la que la tuvo por definitivamente deducido.

TRATAMIENTO TRIBUTARIO EXCEDENTES

“Asoc. Provincial de Taxibuses de Concepción con SII” Rol N° 12.197 - 2011, CS. 23/04/2013

La Excma. CS. rechazó los recursos de casación en el fondo interpuestos por la Asociación XXX y la Sociedad YYY, en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Concepción, que rechazó con mayores

consideraciones el reclamo interpuestos por los contribuyentes. Los recurrentes denunciaron los cobros de diferencias por concepto de IDPC derivados de la ganancia que se habría obtenido en la confección de pases de la educación primaria y secundaria por los años 2005, 2006 y 2007. Señalaron que en las liquidaciones se consideró que la Asociación desarrolló la actividad o negocio de confección, entrega y comercialización de los pases escolares y del adulto mayor y no las líneas o propietarios de los taxibuses que son los que desarrollan la actividad de transporte cobrando la tarifa respectiva. Agregaron que se incurrió en error de derecho al considerar renta afecta al IDPC, los excedentes generados por la Asociación en la confección y entrega de los denominados pases escolares, haciendo abstracción de la naturaleza de la institución y los orígenes y motivaciones de la existencia de los pases. El fallo de casación determinó que, de acuerdo a lo establecido por la sentencia de primera instancia, confirmada por la de segunda, se tuvo por establecido que “...la finalidad de la comunidad denominada Asociación XXX, era la confección y entrega de los pases escolares y para personas de la tercera edad, hecho reconocido expresamente por el reclamante en su escrito de reclamo. Pero su finalidad no es ni ha sido la del transporte público de pasajeros; en consecuencia, ningún detrimento, por el uso del pase escolar, ha sufrido”. Agregó el fallo que “por la confección y entrega de los pases escolares percibió ingresos que debe declarar, así como generó gastos, los cuales deben ser considerados en las liquidaciones respectivas.” Finalizó señalando la Corte Suprema en esta parte que el argumento relativo a la injusticia de haberse impuesto la carga del transporte público de personas beneficiadas con boletos rebajados, no es tampoco susceptible de ser invocado por esta contribuyente, la que, de contrario, sí ha generado rentas y está obligada a tributar por ellas.

VARIOS

“César Gutiérrez Vicent con SII” Rol Nº 2380 - 2010, CS. 07/11/2012

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco de Chile en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Concepción, revocatoria de la de primer grado que había desestimado la reclamación deducida respecto de determinadas liquidaciones de

impuestos. El recurrente denunció infracción a los Arts 21 N° 1, 33, 54 N° 1 y 97 de la LIR y 21, 59 y 200 del CT. Estimó que los socios de AAA Limitada retiraron de la sociedad los gastos que a ésta le fueron rechazados, fondos que deben incorporarse a la base imponible declarada por el socio, el que se encuentra obligado a restituir el beneficio indebidamente obtenido. Agregó que no puede sostenerse que la administración se encuentre inhibida de efectuar esa disposición o incluso retardarla, ya que no existe norma legal que impida al SII efectuar una liquidación de impuestos mientras se encuentre pendiente la reclamación hecha por la sociedad, toda vez que si bien ambas se determinan en un mismo momento, a partir de los procesos de fiscalización hasta los reclamos son enteramente diversas. Al respecto, el fallo de casación determinó que si bien el reclamo de la sociedad fue fallado en primera instancia, lo cierto es que con fecha 11 de marzo de 2009, el tribunal de alzada de Concepción resolvió anular todo lo obrado en dicho expediente, retrotrayendo los autos al estado de proveer la reclamación por el juez competente respectivo, lo que recién se hizo el 11 de mayo de igual año, de forma tal que al momento de conocer en segundo grado el tribunal recurrido el libelo de apelación del socio, no existía siquiera sentencia de primera instancia respecto del reclamo de la sociedad. De acuerdo a lo anterior, el Supremo Tribunal concluyó que las liquidaciones que afectan al contribuyente no le son actualmente exigibles, pues aún se encuentran en discusión en su origen, pudiendo incluso ser dejadas sin efecto en el evento que sean acogidas las alegaciones de la Sociedad Comercial y Forestal Los Castaños Limitada.

**“Forestal Arauco S.A. con SII”
Rol N° 5900 - 11, CS.. 17/12/2012**

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago que confirmó el fallo de primer grado que no había dado lugar a un reclamo en contra de las liquidaciones emitidas al reclamante. El recurso denunció como primer capítulo la infracción del Art. 2 de la Ley N° 18.575 en relación con el Art. 6 letra A N° 1 del CT. y Art. 7 letra b) del D.F.L. N° 7 Ley Orgánica del SII, toda vez que la sentencia impugnada no advirtió que el fundamento de las liquidaciones reclamadas se basó en interpretaciones efectuadas por el SII, pese a que la materia no podía ser objeto de interpretación ya que existe un vacío normativo y ante ello la autoridad tributaria tiene vedado efectuar una

labor de integración de la ley extendiendo una situación de gravamen a otra que no se encuentra expresamente comprendida en la descripción legal. A continuación acusó la infracción de los Arts 2 Nº 1, 31 Nº 2 y Nº 3, 39 Nº 1, 54 Nº 1 Inc. final, 62 Inc. final y 93 a 97 de la LIR, señalando que la sentencia recurrida yerra al sostener que la devolución de impuesto obtenida por la reclamante constituye un incremento patrimonial afecto al impuesto a la renta de primera categoría en los términos del Art. 2 Nº 1 de la LIR. Esgrime que el fundamento de la devolución ordenada por el Art. 31 Nº 3 de la LIR es que al resultar las utilidades compensadas con las pérdidas desaparece el hecho gravado, esto es el incremento de patrimonio y por lo tanto la causa de la obligación tributaria, razón por la que el legislador impone al Fisco el deber de restituir las sumas percibidas en pago de un impuesto y correlativamente reconoce al titular de las pérdidas el derecho a impetrar su uso como pago provisional, lo que revela que la utilidad dejó de existir. El fallo de casación determinó que la interpretación armónica de los Arts. 31 Nº 3 y 2 Nº 1 de la LIR conduce a señalar que cuando el impuesto es recuperado por una empresa que no lo soportó, mediante el respectivo reembolso, debe considerarse un ingreso constitutivo de renta y que debe tributar en tal calidad, toda vez que se trata de un aumento de patrimonio representado por el ingreso de una suma de dinero que no ha significado contraprestación alguna para dicha empresa, siendo distinta la situación que se produce cuando el impuesto es recuperado por la empresa que lo pagó, en cuyo caso no constituye un ingreso tributable.

“Sociedad Inmobiliaria Cóndor Ltda. con SII”

Rol Nº 9035 - 2011, Corte de Apelaciones de Santiago. 26/03/2013

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago confirmó una sentencia de primer grado que negó lugar a un reclamo entablado en contra de una liquidación practicada por el SII que determinó diferencias de IDPC, originadas en el rechazo del crédito por contribuciones de bienes raíces en contra del citado impuesto. El Tribunal *Ad Quem* razonó señalando que al aportar un inmueble a una sociedad si no se efectuó la inscripción no se puede argüir la procedencia del crédito fiscal como tampoco podría hacerse como usufructuario del bien raíz si no ha sido otorgado por un instrumento público debidamente inscrito como prescribe el Art. 767 del CC.

LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

“Juan Carlos Carrasco y Cía. Ltda. con SII”

Rol N° 4626 - 10, CS.. 06/09/2012

La Excm. CS. acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco de Chile en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Punta Arenas, que revocó la de primera instancia sólo en cuanto ordena girar los impuestos resultantes considerando como no fidedignas las facturas de un proveedor, y en su lugar, resolvió que se acoge el reclamo, ordenando la reliquidación de los impuestos respectivos. El recurrente denunció la infracción de los Arts 21 del CT., 23 de la Ley sobre IVA y Arts 21, 30, 33 y 54 de la LIR. Explicó que la sentencia incurrió en una falsa aplicación del Art. 21 del CT., al concluir que le correspondía al SII acreditar la efectividad de las operaciones de que dan cuenta las facturas cuestionadas. Agregó que la contravención del Art. 23 de la Ley sobre IVA se produce al liberar la sentencia a los reclamantes del cumplimiento de los requisitos que la citada norma establece. A su vez, denunció vulneración del Art. 30 de la LIR, permitiendo a la sociedad deducir de sus ingresos brutos el supuesto costo directo de bienes jamás adquiridos por ella y de que dan cuenta las facturas objetadas. El fallo de casación estimó que no resulta suficiente para desvirtuar la impugnación que sirve de fundamento a las liquidaciones cuestionadas, que se haya declarado fidedignas determinadas facturas, sino que la sociedad reclamante debe demostrar haber cumplido con los requisitos que el ordinal quinto del referido Art. 23 señala para no perder su derecho al crédito fiscal, lo que no hizo y al no entenderlo de este modo la sentencia, vulneró el Art. 23 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Agregó que al transgredirse el Art. 23 aludido, también se violenta lo prescrito en el Art. 21 del CT. y, al estimar que correspondía al SII exigir los antecedentes contables y tributarios a un proveedor se transgrede también el Art. 30 de la LIR, permitiendo a la sociedad deducir de sus ingresos brutos el supuesto costo directo de bienes que no habían sido adquiridos por ella.

**“R.V. Seafood S.A. con SII”
Rol Nº 2902 - 2010, C.. 14/09/2012**

La Excma. CS. acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la de primer grado que había rechazado una reclamación tributaria presentada en contra de determinadas liquidaciones de impuestos. En un primer capítulo, el recurrente denunció la infracción del Art. 23 Nº 5 del DL Nº 825 de 1974 sobre IVA, por aplicar esta disposición y en su virtud rechazar el reclamo, pese a que el Servicio no acreditó que las facturas en cuestión son irregulares. Explicó que sólo tiene cabida esta disposición cuando las facturas son no fidedignas, falsas, no cumplen con los requisitos legales o han sido otorgadas por personas que no son contribuyentes de IVA. Si bien el fallo de casación determinó que en materia tributaria la carga de la prueba corresponde al contribuyente en todos los casos, a su vez hizo referencia a lo instruido en la Circular Nº 93, de 2001, señalando conforme a ésta que resulta claro que pesa sobre los fiscalizadores del SII la obligación de manifestar pormenorizadamente, en los distintos actos que conforman la etapa administrativa del proceso, las circunstancias por las cuales se estima que una factura es irregular. Agregó que, en la especie, sólo se determinó que no se encuentra acreditada la veracidad de las operaciones de que dan cuenta las facturas respectivas al no poder ser ubicados los emisores de las mismas. Aclaró el fallo que no basta para determinar la falsedad de una factura la circunstancia de no ubicarse al contribuyente con posterioridad a la emisión de la misma en el domicilio indicado en ésta, o la de ser éste inconcurrente a notificaciones del SII o de encontrarse observado negativamente en los sistemas informáticos que mantiene la administración tributaria, siendo necesario en tales eventos reunir otros antecedentes que permitan fundamentar válidamente esa impugnación, lo que en este caso no ocurrió.

**“Holding Servicios Integrales Ltda. con SII”
Rol Nº 5809 - 10, CS. 25/09/2012**

La Excma. CS. rechazó los recursos de casación en la forma y en el fondo interpuestos por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la de primer grado, que había rechazado una reclamación tributaria intentada en contra de determinadas liquidaciones de impuestos. El recurrente consideró que,

en lo que toca a la vulneración del Art. 23 N° 5 del D.L. N° 825, con las pruebas rendidas en el juicio lograron demostrar la realidad y monto de las diferentes actividades desarrolladas y de las que dan cuenta sus libros contables, pudiendo perfectamente asilarse en la norma ya referida como fundamento legal para que fueran acogidos sus reclamos. Agregó como antecedente de relevancia, la querrela criminal dirigida en contra de sus proveedores cuestionados por el Servicio, desligándose de toda responsabilidad en las irregularidades detectadas, la que dirige en contra de los últimos. El Supremo Tribunal estimó que el recurso de casación en el fondo es de derecho estricto, por lo que mediante él no se puede examinar el proceso, ni revisar si su sustanciación o la apreciación de la prueba ha sido conforme a la ley, como parece pretender el recurrente, salvo en aquellos casos en que se han violado las leyes reguladoras de la prueba. Agregó que la casación de fondo se construye contra los hechos del proceso, establecidos por los sentenciadores del mérito e intentar variarlos, proponiendo otros es una finalidad ajena a un recurso de esta especie, destinado a invalidar una sentencia en los casos expresamente establecidos por la ley. Finalizó señalando el fallo que el recurso no se extendió a las eventuales infracciones de ley relativas a las normas decisorias de la litis, esto es, la que establecen la procedencia del crédito fiscal IVA alegado y por otro, la improcedencia de los impuestos determinados relativos a IVA, renta, reintegro y GC, de cuyo pago los recurrentes afirman no ser responsables, omisiones que impiden que el recurso pueda prosperar.

**“Atlas Exportaciones e Importaciones S.A. con SII”
Rol N° 2112 - 2011, CS. 19/11/2012**

La Excma. CS. acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Valparaíso, confirmatoria de la de primer grado que había rechazado una reclamación tributaria. El recurrente denunció como primer error de derecho la infracción al Inc. tercero del Art. 3° del D.L. N° 825 de 1974, que se configuraría al estimar la sentencia impugnada que respecto del contribuyente debía operar el cambio de sujeto pasivo a que se refiere el aludido precepto. En un segundo capítulo de reproches, denunció la vulneración de los Arts. 1567 y 1572 del CC.; 38 del CT. y 119 del C de Com., al reconocerse en la sentencia que la obligación principal consistente en el pago del Impuesto a las Ventas y Servicios que gravaba las operaciones realizadas por la contribuyente se encuentra enteramente cumplida

y, no obstante ello, estimar que es procedente que el SII persevere en su cumplimiento, esta vez por parte de la reclamante, con lo que se deja de aplicar el principal modo de extinguir las obligaciones, que es el pago. El fallo de casación determinó que, si bien es la sociedad contribuyente quien se encontraba en el imperativo de retener y pagar la totalidad del IVA por las operaciones de compra de dichos productos, otorgando la respectiva factura de compra, la obligación de pagar el Impuesto a las Ventas y Servicios fue cumplida por el vendedor, de modo que los jueces del fondo al resolver que debían mantenerse vigentes las liquidaciones por las que se pretende el cumplimiento de una obligación tributaria que se reconoce expirada, han vulnerado la norma del Inc. 2º del Art. 1567 del CC., al desconocer el efecto liberatorio que la ley le atribuye al pago efectivo como modo de extinguir las obligaciones.

**“Sociedad Andes Ingeniería Ltda. con SII”
Rol Nº 5620 - 11, CS. 07/12/2012**

La Excma. CS. rechazó los recurso de casación en la forma y en el fondo interpuestos por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Valparaíso, confirmatoria de la de primer grado que había rechazado una reclamación tributaria. El recurrente denunció infracción al Art. 57 Inc. 1º del DL 825 de 1974, al no ser considerado aplicable y concluirse que el actuar del contribuyente no se ciñó estrictamente a la normativa tributaria. Ello, porque en el marco de la Ley Nº 18.450 que faculta la creación de subsidios, la sociedad contribuyente celebró contratos de construcción de obras a suma alzada consistentes en canales de regadío, acordando con los canalistas un descuento del 25% del precio que les correspondía pagar. A cambio, recibiría contra-prestaciones en trabajos y obras complementarias que voluntariamente asumían dichas comunidades de aguas, de modo que se estipuló que no pagarían el porcentaje indicado, para lo cual la empresa emitió las notas de crédito. Respecto de este punto, el fallo de casación estimó como acertada la conclusión a que arribaron los jueces del mérito al señalar que, habiéndose facturado las sumas provenientes de los mencionados contratos a las personas que encomendaron las obras, se entiende que se está formulando su cobro y que, por consiguiente, se ha devengado el ingreso bruto a favor de la empresa constructora. También cuando concluyen que al no haberse incluido en tal oportunidad dichos agregados a la base imponible para el cumplimiento de las correspondientes

obligaciones tributarias, tanto mensuales como anuales, la contribuyente no ha dado cumplimiento a la normativa tributaria. Agregó el Supremo Tribunal que no puede imputarse al fallo recurrido haber transgredido el Art. 57 Inc. 1º de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, puesto que para aceptar la anulación de las facturas emitidas a las comunidades de aguas por la construcción de canales de regadío a través de las notas de crédito, se hace necesario tener por establecido que en los respectivos contratos se aplicó una rebaja en el monto de la operación debidamente consignada en los asientos contables de la empresa que justifica la rebaja del monto original facturado, lo que no se ha demostrado en el proceso.

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Soc. Cons. Max Montes y Cía. Ltda. con SII” Rol Nº 4701 - 2010, CS. 20/09/2012

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco de Chile en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Rancagua, revocatoria de la de primer grado que había rechazado en todas sus partes una reclamación tributaria, sólo en cuanto en su lugar declaró prescritas determinadas liquidaciones por haberse practicado fuera de los términos del Inc. 1º del Art. 200 del CT. El recurrente denunció, entre otros, la infracción de los Arts. 21 y 200 del CT., señalando que la sentencia ha alterado la carga de la prueba que recae sobre el contribuyente, imponiéndosela al Servicio, desatendiendo de esta forma el tenor literal del Art. 21 del CT., al exigirle que rinda prueba que el contribuyente actuó a sabiendas de la falsedad de las facturas para aplicar el plazo de prescripción del Inc. 2º del citado Código, en circunstancias que la disposición que se denuncia vulnerada asigna al contribuyente la carga de probar la verdad de sus declaraciones. Consecuentemente, consideró que se contraviene el Art. 200 del aludido cuerpo legal a través de su falsa aplicación, al exigirse requisitos que la ley no señala para ampliar el plazo de prescripción. Al respecto, el fallo de casación determinó que, de acuerdo a los hechos asentados en la causa, no hay antecedentes que permitan concluir que la reclamante actuó con malicia por lo que no se ha infringido por falta de aplicación la norma del Art. 200 Inc. 2º del CT. En efecto, agregó, el SII objetó 9 facturas de un total de 4000 que fueran

procesadas en el período, esto es, un mínimo porcentaje, lo que unido al escaso monto de ellas y la circunstancia de haberse cobrado los cheques de pago por el mismo presunto contribuyente, lleva a entender que, no obstante ser falsas, no se obró con malicia al incorporarlas a las declaraciones que se cuestiona, por lo que forzoso es concluir que cuando se fiscalizó al contribuyente pasado tres años y se emitieron las liquidaciones de que se trata se obró fuera de plazo.

**“Salinas Sepúlveda Patricia De Las Mercedes
Con Tesorero Regional Don Luis Salinas Pino”.
Rol Nº 6329 - 2012, CS. 21/09/2012**

La Excma. CS. acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco de Chile en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción que revocó el fallo de primer grado y en su lugar declaró que el contribuyente tributó sobre renta presunta, en atención a haberse acogido de buena fe a la interpretación dada por el propio Servicio, dejando sin efecto las liquidaciones cursadas.

El Fisco señaló como antecedente previo que el Servicio emitió las liquidaciones respecto del contribuyente de autos, quien como propietario de un fundo ubicado en la comuna de Los Ángeles recibió en julio de 2005 la suma de \$215.000.000 por concepto de venta de madera proveniente de su predio, determinándose diferencias de IDPC, en atención a que la autoridad administrativa consideró que debía declararla conforme al régimen de renta efectiva, cuya base imponible difiere considerablemente de la indicada por el reclamante, quien lo hizo en base a renta presunta.

La CS. determinó que la cuestión jurídica propuesta se reduce a dilucidar si el contribuyente de autos cumplía o no con las exigencias contenidas en el Art. 26 del CT. Agregó que, para acogerse a los efectos de dicha norma, una de sus exigencias supone que el contribuyente se encuentre en situación de alegar buena fe a la interpretación que le sea más favorable. Sin embargo, señaló, en el presente caso dicho requerimiento no se ha cumplido, toda vez que desde un inicio ha estado siempre obligado a tributar conforme a renta efectiva, al haberse acogido a los beneficios del D.L. Nº 701 desde 1981 en adelante, normativa que no admitía la posibilidad de tributar conforme a renta presunta, debiendo comprobarse la renta efectiva mediante el sistema de contabilidad simplificada forestal del D.S. Nº 871 del mismo año, lo que debe relacionarse con lo que

dispone el Art. 5° transitorio de la Ley N° 19.561 de 1998, que establece que todos los contribuyentes que al tiempo de dicha legislación hubieren plantado bosques acogidos al D.L. N° 701, mantendrían inalterable su condición, esto es, el de renta efectiva, motivo por el cual nunca ha estado en situación de alegar buena fe.

**Empresa de Servicios Múltiples Ltda. con SII.
Rol N° 2509 - 2010, CS. 18/10/2012**

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Talca, confirmatoria de la de primer grado que había rechazado una reclamación tributaria presentada en contra de determinadas liquidaciones de impuestos originadas en el rechazo de créditos fiscales y gastos respaldados con facturas calificadas de falsas por el ente fiscalizador y que, además, no cumplirían con los requisitos legales y reglamentarios.

El recurrente denunció infracciones cometidas en la aplicación de los Inc. s 1° y 2° del Art. 200 del CT., al haberse dejado de aplicar la norma del Inc. 1°. Manifestó que, contrariamente a lo concluido por los jueces, no quedó establecido en autos que las declaraciones de impuestos hayan sido maliciosamente falsas, argumentando que no se ha ejercido la acción persiguiendo el pago de la sanción pecuniaria ni menos la acción penal.

Sobre este punto, el fallo de casación determinó que la entidad fiscalizadora arribó a la conclusión que las declaraciones del reclamante se habían formulado con la intención manifiesta de ocultar la verdad, con el objeto de reducir su carga tributaria, luego de haber comprobado en la revisión contable llevada a cabo que la contribuyente había registrado operaciones inexistentes o alterado significativamente el monto de las mismas.

Aclaró asimismo que esa Corte ha sostenido que la malicia que se requiere no es de tipo penal, sino que de orden tributario y que la expresión “maliciosamente falsa” no implica ni requiere una declaración judicial previa, sino que ella ha de buscarse en los propios antecedentes que presente el proceso respectivo y que permitan arribar a la conclusión que la contribuyente tenía cabal conocimiento de estar declarando una base imponible por montos inferiores a los que realmente corresponden.

**“Marcela Chamorro Matamala con SII”
Rol Nº 8281 - 2011, CS. 04/01/2013**

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia pronunciada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Valparaíso, confirmatoria del fallo de primer grado pronunciado por el Director Regional de la V Dirección Regional Valparaíso del SII, que había acogido parcialmente una reclamación tributaria. El recurrente denunció que se incurrió en un error de derecho vulnerándose las normas contempladas en el Art. 2 y 21 del CT. y 346 del CPC, al desestimar la sentencia impugnada el mérito de las copias de facturas acompañadas, al considerarlas como no idóneas para acreditar el crédito fiscal IVA y costos. Al pronunciarse respecto de los fundamentos del recurso, el fallo expresó que al examinarse la sentencia impugnada, se pudo constatar que no era efectivo que los jueces hubieran desacreditado las fotocopias de las facturas acompañadas por el sólo hecho de ser tales. Expresó la sentencia que el problema no radicó en la validez de simples fotocopias de facturas, como erróneamente se señaló en el recurso, sino en la inactividad probatoria del contribuyente que no proporcionó al Servicio evidencias que le permitieran cerciorarse de la fidelidad documental. Agregó el fallo que la autoridad tributaria no descartó la fuerza de convicción de fotocopias simples de facturas originales supuestamente extraviadas o destruidas, sólo demandó elementos de juicio complementarios, que avalaran su fidelidad, quedando de manifiesto la inexactitud del presupuesto sobre el cual el recurrente construyó su causal de nulidad invocada.

**“Minería, Ingeniería, Geología y Construcción Ltda. con SII”
Rol Nº 17 - 2012, Corte de Apelaciones de Antofagasta. 12/03/2013**

La Iltma. Corte de Apelaciones de Antofagasta revocó una sentencia definitiva de primera instancia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta que acogió parcialmente el reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de liquidaciones de impuestos por diferencias de IVA, notificadas a consecuencia de haberse rechazado el crédito fiscal emanado de ciertas facturas. El Servicio objetó los documentos acompañados por el contribuyente reclamante en segunda instancia porque consideró que éstos no deberían ser admitidos, ya que fueron solicitados determinada y específicamente en la citación y no fueron acompañados

en su oportunidad en sede administrativa. De otra parte, manifestó el recurrente que no debía aceptarse la incorporación de nuevos antecedentes en juicio por no ser pertinentes para desvirtuar la validez de la liquidación resultando ser improcedente, además de implicar la realización de una nueva auditoría tributaria en sede judicial, lo que no era procedente, pues en juicio sólo debía revisarse aquello obrado en la etapa administrativa anterior. El tribunal de alzada consideró que resultaba central en la decisión respecto a la inadmisibilidad probatoria determinar si el Servicio solicitó determinada y específicamente en la citación los antecedentes cuya exclusión solicitó y analizar si el contribuyente habiendo sido requerido no acompañó tales antecedentes por causas que no le fueron imputables. Señaló la Corte que los antecedentes probatorios objetados decían relación directa con las operaciones fiscalizadas, pero no fueron requeridos en la citación sino en una notificación de requerimiento de antecedentes, sin que fuera reiterado en la citación. El tribunal *ad quem* consideró, además, que no se podía dar cabida a la alegación del SII respecto a que el proceso general de reclamaciones sería un mecanismo instaurado para velar sólo por la legalidad del procedimiento administrativo, ya que ello no se condecía con los principios, objetivos y propósitos del legislador al dictar la Ley Nº 20.322, sin que por lo demás el legislador hubiera señalado expresamente en materia tributaria un recurso de legalidad. En cuanto al fondo, consideró el tribunal de segunda instancia que se debía desvirtuar lo aseverado por el ente fiscalizador en las liquidaciones lo que no hizo el contribuyente, ya que si bien acompañó las facturas, se desprendía que éste debió proporcionalizar el crédito fiscal, para lo cual era necesario que acompañara los libros contables fidedignos, lo que en juicio no tuvo lugar.

“Julio Elías Casas - Cordero Arancibia con SII”

Rol Nº 35 - 2012, Corte de Apelaciones de Concepción. 14/03/2013

La Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción confirmó una sentencia definitiva dictada en primera instancia por la Directora Regional del SII en la que no dio lugar a un reclamo deducido por un contribuyente en contra de una liquidación emitida por el Servicio debido a la falta de justificación del origen de los fondos con los cuales realizó ciertas inversiones. La Corte de Apelaciones señaló que el contribuyente debía llevar contabilidad completa por ser contribuyente de primera categoría y, al no tenerla, el Art. 64 del CT. facultaba al SII para tasar la base imponible con los antecedentes que tuviera en su poder en caso de que el contribuyente

no concurriere a la citación. En virtud de lo anterior, el tribunal de alzada consideró que el contribuyente no acreditó con los títulos correspondientes el origen de los fondos invertidos, en circunstancias que precisamente la carga de la prueba recaía sobre éste.

**“Junta de Vigilancia de la Cuenca del Río Huasco
y sus Afluentes con SII”**

Rol Nº 7 - 2012, Corte de Apelaciones de Copiapó. 19/03/2013

La I. Corte de Apelaciones de Copiapó revocó una sentencia de primera instancia dictada por Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó en la cual se acogió una reclamación deducida por un contribuyente en contra de una liquidación emitida por el Servicio, al estimar el tribunal que la actuación fiscalizadora tuvo lugar fuera de los plazos de prescripción del CT. El SII dedujo recurso de apelación señalando que la sentencia no ponderó conforme a derecho las pruebas acompañadas que permitían establecer que existió malicia en las declaraciones impositivas y, por tanto, la consecuencia de ello era que el plazo de prescripción ordinaria se aumentaba a 6 años. El tribunal de alzada consideró que esta alegación no fue contemplada por el recurrente dentro de los argumentos de defensa esgrimidos durante la sustanciación del proceso, por tanto no formaba parte del asunto controvertido y, en definitiva, manifestó que no correspondía pronunciarse respecto a este punto. Ello, por cuanto el tribunal *ad quem* señaló que el asunto controvertido apuntaba a dilucidar si la prórroga para dar respuesta a la citación que se otorgó al contribuyente era legítima o inválida, ya que de ello deriva consecencialmente la prescripción o no de la acción fiscalizadora. Al respecto, la Corte señaló que la declaración de nulidad de la prórroga para contestar la citación era un dictamen sobre una nulidad de derecho público y que su declaración correspondía a los tribunales ordinarios de justicia por ser un contencioso administrativo. Así, dado que el contribuyente aceptó la prórroga y así quedó acreditado, consideró el tribunal de segunda instancia que, de acuerdo a la teoría de los actos propios y el principio de conservación de los actos administrativos, ésta era válida y, por tanto, la acción fiscalizadora no se encontraba prescrita. Por último, el tribunal de alzada se pronunció sobre la tributación de la cuota pagada por una institución a la asociación demandante en el ejercicio comercial 2007, correspondientes al año tributario 2008. El contribuyente alegó que dichos fondos no ingresaron a su patrimonio, empero, la Corte estimó que no se desvirtuó la naturaleza indemnizatoria

de aquellos fondos y, según quedó acreditado en el proceso, sí entraron al patrimonio del contribuyente y, por tanto, quedaba afecto a impuesto.

**“Robert Francis Cussen Mackenna con SII IX Dirección Regional”
Rol 68 - 2012, Corte de Apelaciones de Temuco. 05/04/2013**

La Corte de Apelaciones de Temuco revocó una sentencia en la cual se dio lugar a una reclamación interpuesta en contra de una resolución del SII que declaró la improcedencia de la devolución de excedente del impuesto a la renta. El Servicio apeló solicitando se niegue lugar a la reclamación y se confirme la resolución exenta. El apelante señaló que el contribuyente funda su reclamación en que la resolución sería nula porque se habría efectuado sin el trámite previo de la citación y, además, argumentó que el Director Regional del Servicio habría infringido la legalidad al dictar una resolución que no se ajusta a derecho ya que no resuelve ningún asunto administrativo sino que contencioso. La Corte de Apelaciones razonó señalado que la sentencia recurrida desechó ambos argumentos del contribuyente en atención a que la citación es un trámite facultativo para el SII puesto que el reclamante no se encuentra en los supuestos en los que el CT. ha establecido el trámite de la citación como obligatorio y, por otro lado, la resolución que se pronuncia sobre una solicitud de devolución de saldo solicitada mediante una declaración de impuesto a la renta es un asunto de carácter administrativo. Empero, el tribunal de primera instancia advirtió que la referida resolución exenta carecía de requisitos formales y de fondo por no estar debidamente fundada, sin embargo, la Corte consideró que esto podría ser así pero aquello escapa a la decisión jurisdiccional de dicho tribunal ya que no fueron objeto del juicio al no ser lo alegado por las partes. Concluye el tribunal de alzada resolviendo que las observación que ha realizado el SII en la revisión de la declaración de impuesto a la renta está dentro de la normativa legal vigente y fue realizada por autoridad tributaria competente sin que el contribuyente haya acreditado haber cumplido con las exigencias que le hizo el Servicio para lograr la devolución de impuesto.

**“Carlos Moisés Argel Contreras con SII”
Rol Nº 1 - 2013, Corte de Apelaciones de Puerto Montt. 11/04/2013**

La I. Corte de Apelaciones de Puerto Montt confirmó una sentencia de primera instancia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto

Montt que no dio lugar a un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una resolución que resolvió la improcedencia de la solicitud de devolución de impuestos contenida en la declaración de impuesto a la renta del año tributario 2009, basándose la negativa en la falta de justificación del origen de los fondos con los cuales efectuó ciertas inversiones. Luego, respecto al argumento de que la resolución reclamada no señaló los motivos para negar la devolución, la sentencia en alzada estableció que la resolución estaba debidamente fundada. A continuación, el sentenciador de primera instancia, consideró que con la documentación aportada quedó acreditado el origen de los fondos con los cuales se contrataron los fondos mutuos y que las inversiones y rescates de aquellos estaban registrados en la contabilidad del contribuyente pero respecto a la adquisición de los vehículos señaló que no se aportaron los antecedentes de las operaciones respectivas y por tanto el origen de los fondos no estaba acreditado. El tribunal de alzada consideró que le correspondía al contribuyente la carga de la prueba, en conformidad al Art. 21 del CT., por lo que debió conservar la documentación correspondiente al respaldo de los asientos contables que se registraron y la prueba documental acompañada en segunda instancia no alteró la conclusión señalada. El apelante sostuvo que la resolución reclamada rechazó su solicitud sin señalar los motivos para negar la devolución. Se observaron la adquisición de seis vehículos y fondos mutuos que, según el contribuyente, la justificación de las inversiones se encontraba en su actividad empresarial de transporte terrestre de carga y marítimo, constando en su declaración de impuestos que cuenta con recursos suficientes para adquirir los bienes. El tribunal de alzada coincidió con lo resuelto por la sentencia en alzada que señaló que no estaba justificado el origen de los fondos con los cuales se realizó la inversión en vehículos, sino sólo la de fondos mutuos y confirmó íntegramente la sentencia impugnada.

**“Alexia Escobillana Quiroz con SII”
Rol Nº 3513 - 2012, CS. 21/04/2013**

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Consejo de Defensa del Estado, en representación del Fisco de Chile, en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago que, revocando la sentencia de primer grado, decidió acoger la reclamación tributaria en todas sus partes. El recurrente impugnó lo decidido en segunda instancia, sosteniendo que el plazo de prescripción aplicable en este

caso es el contemplado en el Art. 200 Inc. 2° del CT. y no el que prescribe el Inc. 1° de la misma norma, de manera que la liquidación emitida se practicó dentro de plazo; y, en cuanto al fondo, que la contribuyente no puede amparar las inversiones cuestionadas en la Circular N° 8/2000 sobre Justificación de Inversiones, dictada por el SII, por lo que al no haber demostrado el origen de las mismas, de acuerdo a la distribución del *onus probandi* que realiza el Art. 21 del CT., la sentencia de primer grado que rechazaba la liquidación debe ser confirmada. El fallo de casación estimó al respecto que, considerando que la contribuyente es una mujer casada en régimen de separación de bienes con un abogado que tiene capacidad económica y que le facilitó fondos para la compra del inmueble cuestionado, no habiendo percibido nunca ingresos constitutivos de renta, no es sujeto pasivo de impuestos de declaración. De acuerdo a lo anterior, continuó la CS., los sentenciadores de alzada revocaron lo resuelto por el *a quo*, ya que de acuerdo a lo dispuesto en los Arts 6, 24 y 200 del CT., el legislador extiende la facultad fiscalizadora del Servicio, ampliando el plazo de prescripción en aquellos casos en que el contribuyente no presenta declaración de impuestos, correspondiéndole hacerlo. Por ello, como se determinó que a la reclamante no le afecta tal obligación, le es aplicable el plazo de 3 años, contado desde el respectivo año en que habría expirado el término para declarar el impuesto objeto de liquidación, por lo que ha operado la prescripción del Inc. 1° del Art. 200 del CT., motivo por el cual revocaron la sentencia en alzada y acogieron la prescripción alegada. Consideró además el fallo de casación que los jueces del fondo estimaron que se da en este caso la situación especial regulada en la Circular 8/2000 del SII, ya que la reclamante demostró el origen de los fondos invertidos y la capacidad económica de su cónyuge, justificando así los recursos con los cuales compró el inmueble cuestionado, segunda vivienda destinada también a subvenir las necesidades de la familia común, toda vez que no hay indicios para afirmar que esa compra tuvo por finalidad generar rentas de arrendamiento.

**“Espinal Pino Blanca Rosa con SII”
Rol N° 470 - 2012, CS. 22/04/2013**

La Excm. CS. acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco de Chile en contra de una sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago que revocó el fallo de primer grado, en cuanto negaba lugar al reclamo, con costas, dejándose sin efecto la liquidación

emitida por el Servicio, sin costas. Como primer capítulo, el recurso denunció infracción del Art. 21 CT., ya que la reclamante no acreditó que las sumas invertidas en la compra del inmueble a que se refiere la liquidación impugnada correspondan a una compensación entre el antiguo propietario del inmueble y la reclamante, producto de una deuda preexistente, Señaló además que se ha conculcado lo dispuesto en el Art. 1698 del CC., por falsa aplicación, señalando que dicha norma ha sido desplazada por el Art. 21 del CT.. Consideró también infringidos los Arts. 1708 y 1709 del CC.: Al acoger el recurso, el fallo de casación estimó que en la sentencia recurrida se admitió por la vía de la prueba testimonial que se adicione o modifique lo señalado por escrito en un contrato ejecutado de acuerdo a las solemnidades que la ley impone obligatoriamente, al reconocer una forma diversa de pago del precio de la declarada, atribuyendo la capacidad de solucionar obligaciones preexistentes de una entidad superior a 2 unidades tributarias entre las partes y de las cuales no existía noticia previa. Del mismo modo, agregó, se ha reconocido el surgimiento de otras diversas cargas en contra del tenor de lo expresamente dicho, aspectos todos cuya demostración ha sido vedada por la ley por la vía que se ha pretendido. Asimismo, el fallo estimó transgredido el Art. 1707 del CC., disposición que impone a los jueces la prohibición de ponderar en perjuicio de los intereses de un tercero extraño al contrato de que se trata, el mérito que resulta de un documento posterior al estudiado, que pretende modificar sus alcances, alterando lo expresamente convenido en el pacto original. Explicó el fallo que esto ocurrió en la especie cuando la contribuyente y el primitivo vendedor suscribieron sendas declaraciones que modifican la forma de pago del precio del inmueble expresada en la escritura pública de 13 de junio de 2002, pretendiendo justificar mediante sus afirmaciones efectuadas en escritura pública de 8 de octubre de 2010 – en el curso del procedimiento de fiscalización- lo presuntamente omitido en el referido contrato.

**“Comercial Greendors Ltda. con SII IX Dirección Regional”
Rol Nº 71 - 2012, Corte de Apelaciones de Temuco. 22/04/2013**

La I. Corte de Apelaciones de Temuco revocó una sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco en la cual se había acogido un reclamo deducido por un contribuyente en contra de unas liquidaciones que determinaron diferencias de IVA al detectarse la utilización de facturas ideológicamente falsas y la declaración de crédito fiscal IVA

que no tenía documentación de respaldo. El SII, como recurrente, argumentó que el sentenciador de primera instancia había incurrido en una confusión entre la Ley N° 18.320 y el Art. 161 N° 10 del CT., a propósito de la determinación de la procedencia de la acción penal por delito tributario o la aplicación de una sanción pecuniaria. Por otra parte, señaló que el reclamante no probó la regularidad de las operaciones objetadas. El tribunal *ad quem* consideró que la Ley N° 18.320 sólo es aplicable a contribuyentes que tienen una situación tributaria ajena a toda ilicitud o irregularidad, empero, este no era el caso del reclamante al cual se le habían detectado en la auditoría realizada por el Servicio facturas ideológicamente falsas, lo cual determinaba la existencia de la malicia que exige el Art. 97 N° 4 del CT. y, por tanto, no procedía la prescripción de corto plazo establecida en el numeral cuarto del Art. único de la Ley N° 18.320 y, consecuentemente a ello, tampoco la aplicación del Art. 136 del CT. que obliga a la anulación o eliminación de los rubros de una liquidación reclamada que corresponden a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción, sino la aplicación del Inc. 2° del Art. 200 del CT., con el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora de seis años.

**“Lila Maldonado Bettancourt con SII”
Rol 58 - 2012, CS. 24/04/2013**

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Antofagasta, confirmatoria del fallo de primer grado, que rechazó la reclamación interpuesta en contra de determinadas liquidaciones de impuestos. El recurrente denunció en uno de los capítulos de su libelo la infracción al Art. 200 del CT., por cuanto correspondía que fuera el SII quien acreditara la falsedad o falta de fe de los documentos presentados por el contribuyente. Pero lo más relevante, a juicio del contribuyente es que, de acuerdo a la Circular N° 73, de 2001, corresponde al Servicio acreditar la falsedad, pues siempre se debe pensar en el descuido o negligencia, mas no en la existencia de mala fe. De acuerdo a lo anterior, agregó, no se puede aplicar el plazo de 6 años del Art. 200 del CT. a la falsedad civil y se debe aplicar la prescripción ordinaria de 3 años, porque la referencia a los 6 años y la existencia de una declaración manifiestamente falsa dice relación con el ámbito penal. Sobre este punto, el fallo de casación consideró que, de acuerdo al Art. 200 del CT. existen dos plazos para computar la prescripción: uno que constituye la regla general

previsto en su Inc. 1° y otro, de carácter excepcional, a que alude el Inc. 2°, que se extiende por 6 años. Agregó que la entidad fiscalizadora arribó a la conclusión de que las declaraciones de la reclamante se hallaban en la última de las situaciones señaladas, esto es, que se habían formulado con la intención manifiesta de ocultar la verdad con el objeto de reducir su base imponible, luego de haberse comprobado en la revisión contable llevada a cabo que las facturas tenían el carácter de no fidedignas. De acuerdo a esto, correspondía al contribuyente desvirtuar semejante imputación, acreditando que las operaciones de que daban cuenta los documentos en cuestión efectivamente se habían realizado, lo que no ocurrió. Finalmente señaló el fallo que la malicia que se requiere en estos casos no es de tipo penal, sino que de orden tributario y que dice relación con el plazo para liquidar impuestos adeudados. La expresión “maliciosamente falsa” no implica ni requiere una declaración judicial previa, sino que ella ha de buscarse en los propios antecedentes que presente el proceso respectivo, tal como ha ocurrido en la especie, esto es, se trata de un asunto tributario civil, de tal manera que la expresión “maliciosamente falsa” que en el precepto se contiene también tiene ese carácter y no el de malicia tributario-penal. Concluyó que la malicia de orden tributario-civil puede establecerse tanto en la etapa administrativa del procedimiento tributario, cuanto en la jurisdiccional.

“Comercial Eccsa S.A. con SII”

Rol Nº 1018 - 2012, Corte de Apelaciones de Santiago. 03/05/2013

La I. Corte de Apelaciones de Santiago revocó una sentencia de primer grado que rechazó un reclamo deducido por un contribuyente, a través del cual éste pretendía anular una resolución emitida por el SII que desestimó una solicitud de devolución de intereses y multas pagados asociados a tres giros. La reclamante, en el ejercicio comercial 2001 tuvo una pérdida tributaria y por ello suspendió los pagos provisionales mensuales correspondientes al primer trimestre del año comercial 2002. A su turno, el SII estimó que el contribuyente no estaba facultado para suspender dichos pagos, razón por la cual la entidad fiscalizadora emitió giros al contribuyente, los cuales fueron posteriormente reclamados acogándose el referido reclamo. No obstante lo anterior, y previo a la resolución del litigio antes indicado, se produjo la misma situación y la empresa volvió a suspender los pagos provisionales mensuales en el primer trimestre del año 2003, frente a lo cual el ente fiscalizador emitió

nuevos giros. En dicha oportunidad, sin embargo, la reclamante pagó estos giros motivada, según expresó, en circunscribir la contingencia sólo a la primitiva causa del ejercicio comercial 2001, de forma tal que si ganaba, pediría la devolución de lo pagado. Luego, se dictó sentencia en la cual se acogió la reclamación del contribuyente en contra de los giros del año 2002, por no existir fundamento legal que impidiera suspender los pagos provisionales pues existían pérdidas en los términos ya expresados y por considerar el fallo que tampoco existían antecedentes que hicieran procedente girar inmediatamente. En dicho escenario, el contribuyente solicitó la devolución por los pagos provisionales mensuales del año 2003, petición que fue denegada mediante resolución por parte del SII en el año 2004, y que fue objeto del reclamo de autos. Sobre el particular, la Corte de Apelaciones razonó señalando que no se daban los presupuestos para que el Servicio procediera al giro inmediato de los pagos provisionales mensuales correspondientes al año 2003 ya que la propia administración tributaria no sólo reconoció, en el fallo reseñado previamente, que la reclamante podía suspender los pagos provisionales mensuales del año 2003, sino que además el ente fiscalizador no estaba habilitado para girar de inmediato los pagos adeudados, sin existir previamente una citación y liquidación conforme al Art. 24 del CT. y, por tanto, esto no puede ser avalado, a juicio del tribunal *ad quem*, bajo el argumento de que el pago que hizo la contribuyente fue voluntario o que formalmente era el mecanismo empleado el idóneo para obtener dicha devolución por que el interés y la multa tiene su origen en una situación que el propio ente fiscalizador reconoció como improcedente. Sumado a lo anterior, el tribunal de alzada consideró que el interés y la multa tenían una naturaleza sancionatoria frente al administrado, de forma que se aplica si éste no había cumplido con una obligación tributaria. Luego, si dicha obligación no existía no habría razón para que luego al año siguiente sí existiese si se dan los mismos presupuestos fácticos, pues de otro modo el fisco podía experimentar un enriquecimiento sin causa.

“Inversiones Pasur S.A. con SII”

Rol Nº 8533 - 2011, Corte de Apelaciones de Santiago. 06/05/2013

La I. Corte de Apelaciones de Santiago revocó una sentencia definitiva dictada por el Director Regional de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro, en la cual se negó lugar a un reclamo deducido por un contribuyente en contra de una resolución que denegó a una solicitud de

devolución de un pago indebido, ya que la resolución apelada consideró que la interposición del mismo fue extemporáneo.

En efecto, el tribunal *a quo* consideró que el pago tuvo lugar el día 31 de mayo de 2002. Luego, desde ese momento debía contarse el plazo tres años con que contaba la reclamante para ejercer su derecho. La Corte de Apelaciones consideró que el pago realizado tenía la naturaleza de complementario a la declaración de renta realizada en el año en cuestión, razón por la cual no era posible contabilizar el plazo para pedir la devolución desde la fecha en que se realizó dicho pago, sino que ello debía hacerse desde que ha quedado establecida la diferencia errónea, circunstancia que surge con la dictación de la resolución Nº 185 de 13 de enero de 2009. Luego, si tal resolución reconocía una declaración y pago de impuestos errónea para el año tributario 2002, a lo que se sumaba el reconocimiento efectuado en la Resolución Exenta Nº 5002 de haberse realizado un pago complementario ese año por \$90.785.732, entonces debía presumirse que el pago complementario efectuado por la contribuyente carecía de sustento, y a fin de evitar un enriquecimiento sin causa, debía acogerse la pretensión del reclamante.

**“Francisco Eugenin Ampuero con SII”
Rol Nº 4213 - 2012, CS. 14/05/2013**

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo entablado en contra de una sentencia pronunciada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, que confirmó la sentencia de primer grado que declaró inadmisibile un reclamo entablado en contra de una resolución emitida por el Servicio que resolvió una solicitud de revisión de la actuación fiscalizadora presentada respecto de liquidaciones. Expresó el recurrente que la sentencia impugnada había vulnerado lo dispuesto en el Art. 124 del CT., pues el procedimiento de revisión de la actuación fiscalizadora, en su concepto, tenía por finalidad dejar sin efecto liquidaciones de impuesto, solicitud que de haberse acogido habría incidido en el pago de un impuesto. Agregó el contribuyente que como la solicitud no fue acogida, surgió para su parte el derecho a reclamar de lo resuelto ante el Director del Servicio, en su calidad de Tribunal Tributario. La sentencia, al pronunciarse respecto de los fundamentos del recurso, expresó que del tenor del propio Art. 124 del CT. citado por el contribuyente, quedaba en evidencia que la resolución impugnada no era de aquellas susceptibles de ser reclamadas conforme con el procedimiento general de reclamaciones,

ya que lo impugnado no fue una liquidación, giro, ni resolución que incida en la determinación de un impuesto o en los elementos que sirve de base para ellos, sino una resolución pronunciada en el marco de un procedimiento que pretende asegurar que las actuaciones de fiscalización sean ejecutadas en un proceso exento de vicios en lo que respecta a su oportunidad y legalidad de fondo, así como a la corrección formal de los actos individuales que lo componen.

**“Rubén Rodríguez y Cía. Ltda. con SII”
Rol N° 3635 - 2012, CS. 04/06/2013**

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Valparaíso, que confirmó el pronunciamiento de primer grado que había desestimado una reclamación tributaria sobre procedimiento de reclamación de acta de denuncia. El recurrente argumentó que si bien es un hecho de la causa que su parte incorporó en su contabilidad facturas de proveedores que dan cuenta de operaciones inexistentes, también lo es que realizó las declaraciones rectificatorias correspondientes, por lo que se giraron los impuestos con sus respectivos reajustes, intereses y multas, y ellos fueron debidamente cancelados. Agregó que por esta razón, al sancionársele de todos modos, se vulnera el principio *non bis in ídem*, ya que aunque la conducta vulnere distintas normas, no significa que ellas protejan distintos bienes jurídicos, como es el patrimonio fiscal, lo que demuestra lo improcedente de la doble condena impuesta.

La Corte de Casación determinó que, del tenor de lo dispuesto en el Art. 97 N°s 4 y 11, se puede advertir que dicha norma establece un catálogo de sanciones para las diversas infracciones que detalla, las que pueden tener carácter meramente administrativo, civil y/o penal y que encuentran su fundamento en la contravención a disposiciones de carácter sancionatorio. Agregó el fallo que lo anterior, sin embargo, no se encuentra vinculado con la obligación que le grava de reparar los efectos de su conducta en cuanto sujeto de obligación tributaria, al tenor de lo que prescribe el numeral 11 del Art. 97 citado, debiendo tener en cuenta que el cumplimiento de este imperativo nada tiene que ver con las consecuencias derivadas de la comprobación de la responsabilidad que, por los ilícitos comprobados, asiste al reclamante. Aclaró la CS. que, de este modo, no se conculca el principio *non bis in ídem*, si en la especie el reclamante ha procedido, por una parte, a satisfacer sus obligaciones

tributarias incumplidas, y ahora, en este procedimiento, debe responder por la responsabilidad por el ilícito cometido, el que se ha perseguido sólo en esta sede por decisión privativa de la autoridad correspondiente, conforme sus facultades, pero que pudo haber sido hecha efectiva en una de carácter penal, lo que evidencia que la tesis del reclamante involucra la pretensión de confundir la satisfacción de sus obligaciones tributarias, con las que emanan de la comisión de los ilícitos perpetrados para eludir las primeras, lo que no es correcto ni admisible.

**“Viña Casal de Gorchs S.A. con SII (Es parte C.D.E.)”
Rol Nº 9303 - 2011, CS. 10/06/2013**

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de San Miguel, confirmatoria de la de primer grado, que había negado lugar a una reclamación tributaria interpuesta en contra de una resolución del SII. El recurrente denunció infracción a lo dispuesto en el Art. 64 del CT. en relación con los Arts. 6 letra A N^{os} 1 y 2 del mismo cuerpo normativo y 19 del CC., al estimar procedente la aplicación de la facultad de tasación del SII, porque pese a que no se reúnen los requisitos establecidos en la ley, se procedió a presumir un precio de venta del activo fijo arbitrario y basado en elementos de juicio distintos de los exigidos por la ley y por sus directrices. Sobre este asunto, la CS. estimó que resulta imprescindible que, para la suerte de un recurso en que se postulan hechos diversos a los de autos, en el procedimiento en que éste incide se recibiera la causa a prueba, lo que no ocurrió en este juicio, en que el tribunal omitió tal trámite al estimar que la controversia de autos trata sobre cuestiones de derecho. Lo anterior, agregó, impide siquiera el análisis de los capítulos del recurso que, como se ha dicho, se sostienen sobre presupuestos no establecidos en autos. Sin perjuicio de lo señalado, el fallo de casación consideró que, incluso a la luz de las disposiciones citadas en apoyo del recurso, lo decidido no aparece contrario a derecho, toda vez que el Art. 64 del CT. ordena al SII, para el ejercicio de la facultad de tasar que consagra, atender a los parámetros que menciona: el precio corriente de plaza o el que normalmente se cobra en convenciones de similar naturaleza, atendidas las circunstancias en que se realiza la operación. De este modo, agregó, son las aludidas circunstancias las que permiten la consideración de los otros dos factores enunciados, y en este caso, ellas estaban configuradas por todos aquellos

aspectos de hecho que fueron anotados por los jueces del fondo para calificar de procedente el actuar del ente fiscalizador que consideró pertinente acudir al valor libro, efectuando las deducciones que competía al recurrente efectuar con la regularidad que determina la ley.

**“José Cartellone Construcciones Civiles S.A. con SII
(Es parte C.D.E.)”**

Rol Nº 3735 - 2012, CS. 10/06/2013

La Excma. CS. desestimó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de San Miguel, confirmatoria de la de primer grado, que rechazó una reclamación tributaria.

El recurrente, en un primer capítulo, denunció la vulneración de los Arts. 59 y 200 del CT., aduciendo una errada interpretación y aplicación de las normas relativas a la prescripción de la acción fiscalizadora del SII. Explicó que, de conformidad con las normas referidas, el Servicio sólo se encontraba habilitado para ejercer su acción fiscalizadora hasta el año tributario 2004, encontrándose impedido de dirigir su impugnación a períodos anteriores, ni aun a pretexto de verificar pérdidas cuyo origen se encuentra en ejercicios anteriores.

Al respecto, la CS. determinó que el hecho de no haberse impugnado por el Servicio las declaraciones anteriores al año 2004, no supone como consecuencia necesaria que la referida autoridad se encuentre impedida de ejercer dicha actividad en relación a ejercicios tributarios posteriores que no están amparados por la prescripción, aunque para ello sea necesario recurrir a antecedentes fundantes de las correspondientes a los años anteriores al indicado. Concluyó el fallo de casación que el Servicio no está imposibilitado de corregir las bases imponibles declaradas en ejercicios tributarios a cuyo respecto está prescrita la acción fiscal, con el objeto de liquidar y perseguir el pago de obligaciones tributarias no extinguidas por dicho instituto, pero en cuya conformación inciden antecedentes de hecho contenidos en declaraciones de esos años, en relación a las cuales la actividad fiscalizadora se encuentra extinguida por la prescripción.

OTRAS NORMAS

“Inversiones Alce con SII”

Rol Nº 2041 - 2011. Tribunal Constitucional. 11/12/2012

El Excmo. Tribunal Constitucional rechazó un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad interpuesto por un contribuyente respecto del Inc. primero del Art. 115 del CT., en la parte que establece que el Director Regional SII conocerá en primera o única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes, y de todas las demás disposiciones que a su juicio derivaban de él, en el marco de un juicio pendiente sobre reclamación tributaria que estaba siendo conocido por el Director Regional de la IX Dirección Regional Temuco, en su calidad de juez tributario. El requirente estimó que los preceptos legales impugnados eran contrarios al Art. 5º Inc. segundo de la Constitución Política de la República, en relación con el Art. 8º Nº 1 parte final de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, razón por la cual resultaban inaplicables a la reclamación tributaria pendiente. En efecto, el contribuyente consideró que la citada autoridad carecía totalmente de jurisdicción para conocer la reclamación, al no ser un tribunal independiente e imparcial, y concluyó que la causa que se encontraba pendiente debía ser derivada al Tribunal Tributario y Aduanero respectivo. El SII al formular observaciones al requerimiento, expresó que los vicios invocados por el contribuyente no fueron planteados en la gestión pendiente y éstos eran los mismos que ya se habían ventilado en procesos anteriores seguidos ante el Excmo. Tribunal Constitucional que, en definitiva, habían sido rechazados. Por lo demás, defendió la independencia e imparcialidad de los Directores Regionales en su calidad de Tribunales Tributarios. En la deliberación del fallo existió un empate de votos, razón por la cual no se alcanzó el quórum exigido para declarar la inaplicabilidad por inconstitucional de las disposiciones impugnadas. Los ministros que estuvieron por rechazar el requerimiento expresaron que en virtud de los preceptos de la Constitución y la jurisprudencia del propio tribunal, era posible concluir que el Director Regional ejercía facultades jurisdiccionales otorgadas soberanamente por el legislador en virtud de un mandato constitucional, y además expusieron que la sujeción del Director Regional en el ejercicio de las facultades jurisdiccionales al debido proceso no sólo se hacía operativa por las reglas del procedimiento que el requirente no había objetado, y que resguardaban los principios fundamentales mínimos

que deben informar un proceso justo y racional, sino que dichas reglas incluían además la protección de la debida independencia e imparcialidad a la que está obligado todo órgano que ejerza jurisdicción. Por su parte, los ministros que estuvieron por acoger el requerimiento y declarar la inaplicabilidad por inconstitucional sólo respecto de los Arts. 6º, letra B) Nº 6, y 115 del CT., y del Art. 19, letra b), del DFL Nº 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980, Ley Orgánica del SII, por cuanto consideraron que la existencia al interior de la Administración de órganos que formaran parte de la estructura de un servicio público y a los cuales correspondiera ejercer funciones jurisdiccionales y conocer de las actuaciones del propio servicio resultaba inconciliable con la garantía constitucional de igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos y la existencia de un racional y justo procedimiento, careciendo el Director Regional de la independencia e imparcialidad propias de un órgano jurisdiccional. Los Ministros que estuvieron por acoger la acción de inaplicabilidad, señalaron que la existencia de órganos de la Administración encargados de conocer y juzgar las actuaciones del propio servicio involucrado resultaba inconciliable con el derecho a ser juzgado por un tribunal independiente e imparcial, toda vez que los Directores Regionales actuaban bajo una lógica estatutaria que los conminaba a ser efectivos en el logro del objetivo recaudador confiado al Servicio.

**“Forestal y Comercial Playa Negra Ltda. con SII”
Rol Nº 6698 - 10. CS.. 20/12/2012**

La Excma. CS. acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Concepción, que revocó parcialmente la sentencia de primer grado sólo en aquella parte que correspondía al reclamo de la Liquidación Nº 936, confirmando en todo lo demás la sentencia de primera instancia. Por el recurso interpuesto se denunció como yerro de derecho la determinación de los jueces de segundo grado en orden a afectar con el IDPC a una sociedad y con GC a una de sus socias, por los ingresos percibidos como consecuencia de una indemnización fijada judicialmente por concepto de expropiación por causa de utilidad pública. Los jueces del fondo consideraron como constitutivo de incremento patrimonial el que se produce entre el valor libro de dicho bien raíz y el obtenido por la indemnización, el que tributaría conforme a las reglas generales, dejando excluidas las partidas que se refieran a otros factores, que corresponderían a una

compensación de gastos y/o costos. Sobre este punto, el fallo de casación determinó que el Art. 20 del DL 2186 de 1978, reafirma la idea de por la indemnización se comprende el daño patrimonial efectivamente causado, y que sea consecuencia directa e inmediata de la misma, agregando en su Inc. quinto que la indemnización subrogará al bien expropiado para todos los efectos legales. De esta forma, agregó el fallo, no aparece sustento legal alguno para afirmar como correcto el proceder del SII en orden a liquidar a la sociedad y su socia por diferencias de impuestos respecto de una indemnización que no puede concebirse como incremento patrimonial sino que, al contrario, reemplaza al bien raíz. En consecuencia, concluyó el fallo, los jueces de segundo grado concluyeron erradamente lo contrario desde que no pudieron estimarlo como una ganancia, toda vez que se extiende en sus efectos hasta la concurrencia del verdadero valor del objeto asegurado, mismas reflexiones que son aplicables al tratamiento de las indemnizaciones obtenidas como partidas separadas del valor del bien raíz expropiado por causa de utilidad pública.

**“Full Pak S.A. con SII (Es parte CDE)”
Rol Nº 1098 - 11. CS.. 28/11/2012**

La Excma. CS. rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de San Miguel que confirmó la de primer grado, que había rechazado una reclamación tributaria. En un primer capítulo, el recurrente denunció la infracción al Art. Único de la Ley 18.320, que se produciría al aplicar la sentencia impugnada el numeral 3º a un caso improcedente, dado que cualquiera citación, liquidación o giro de impuestos deberían haber sido emitidos dentro del plazo fatal de 6 meses, contados desde el vencimiento del término que tiene el contribuyente para presentar los antecedentes requeridos por el SII. Sin embargo, la citación Nº 2, de 11 de enero de 2006, se practicó 1 año y 3 meses después de vencido el plazo para dar respuesta a la solicitud del Servicio, lo que redundó en el incumplimiento de la norma aludida. Sobre este punto, el fallo de casación determinó la no existencia de la infracción denunciada, en cuanto de acuerdo a los antecedentes obrantes en autos si bien entre el requerimiento del SII y la dictación de la Citación Nº 2 transcurrieron más de seis meses, la fiscalización a que fue sometido el contribuyente derivó de una solicitud de devolución de IVA exportadores por parte de la sociedad reclamante. Esta situación facultaba expresamente a la autoridad

administrativa, conforme al N° 3° del aludido Art. Único, para examinar los períodos comprendidos dentro de los plazos de prescripción del Art. 200 del CT., por lo que el Supremo Tribunal concluyó que las actuaciones del organismo fiscalizador se han efectuado con estricto apego a las disposiciones legales que gobiernan la materia.

“Swanhouse S.A. con SII”

Rol N° 76 - 2012. Corte de Apelaciones de Punta Arenas. 15/09/2012

La I. Corte de Apelaciones de Punta Arenas confirmó una sentencia definitiva de primera instancia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas mediante la cual, por una parte, acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de liquidaciones emitidas por el SII, las que rechazaban la utilización del crédito en contra del IDPC establecido en la Ley N° 19.606, y, por otra, contra una resolución emitida por el ente fiscalizador, la que denegó la devolución de impuestos solicitada. Los actos administrativos reclamados se basaban en el hecho que el proyecto de inversión correspondía a la construcción de un inmueble cuyo destino era la prestación de arriendo, actividad que según la Administración no correspondía a un servicio. Sobre el particular, el tribunal de alzada manifestó que compartía el criterio del juez *a quo* en el sentido de considerar el arrendamiento como una prestación de servicios, debido a que tal actividad fue puesta en conocimiento del ente fiscalizador a través de las declaraciones de renta efectuadas por el contribuyente entre los años 2009 y 2010, oportunidades en las cuales éste invocó la Ley Austral, sin que el SII emitiera pronunciamiento alguno al respecto. Con ello, la Corte entendió que era procedente incorporar la inversión en construcciones de inmueble para su posterior arriendo a fin de acceder a la franquicia tributaria contenida en la ley antes indicada. Luego, concluyó que tal inversión se realizó dentro del giro inmobiliario declarado por el contribuyente, la que formaba parte del activo inmovilizado, materia que fue objeto de prueba en el proceso, por lo que no se produjeron las infracciones señaladas por la recurrente.

TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

IX Dirección Regional del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco – 01.08.2012

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco rechazó un reclamo interpuesto en contra de liquidaciones por diferencias de GC y reintegro por devolución indebida en atención a gastos rechazados de la sociedad en la cual el actor tenía una participación del 10% y por cantidades pagadas al contado en la sociedad contabilizadas como cuentas por cobrar que se consideraron retiradas. El Tribunal consideró que dichas diferencias de impuestos tenían su origen en la determinación de gastos rechazados a la sociedad de la cual el reclamante era socia. Así, tales partidas fueron agregadas en la determinación de la renta líquida imponible de dicha sociedad y, adicionalmente, la actora fue gravada por aplicación de lo dispuesto en los Arts. 21 y 54, de la LIR, en proporción a su participación en dicha sociedad. En este sentido, el sentenciador señaló que no era exigencia legal emitir liquidaciones a los socios una vez que aquellas practicadas a la sociedad estuvieran a firmas. Además, dado que la sociedad registró como cuenta por cobrar la venta a su socio de ciertos predios de los que era dueña, Así, de acuerdo con el Art. 21 de la LIR procedía considerar retiradas de la empresa tales sumas, debiendo acreditar lo contrario al socio y contribuyente, lo que no ocurrió, por lo que el reclamo fue rechazado.

IV Dirección Regional del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena – 03.08.2012

El Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena acogió en parte un reclamo interpuesto en contra de una liquidación que determinó diferencias de GC por no haber justificado el origen de los fondos con los cuales se financiaron ciertas inversiones en el año tributario 2008. Según el Tribunal, el SII es el encargado de fiscalizar el cumplimiento tributario, por lo que toda información relevante respecto a un posible incumplimiento tributario debe ser corroborada y establecida con precisión antes de efectuar cualquier reproche tributario. De esta forma, un adecuado derecho a la defensa impide mantener inalterable una liquidación al constatar que el gasto imputado correspondía en realidad a una venta y no a la adquisición de un bien, pues la correcta determinación de la obligación tributaria está encargada a este por ley.

IX Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco – 10.08.2012

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió un reclamo deducido en contra de una liquidación que determinó diferencias de GC por no haber justificado el origen de los fondos con los que se financiaron ciertas inversiones en el año tributario 2008. Al respecto el Tribunal indicó que la adquisición de acciones efectuada por el contribuyente, en ciertos casos, fue realizada con fondos propios, y en otros, a través de operaciones simultáneas, financiadas a través de una línea de crédito otorgada por el banco, pese a que en estos últimos casos el Servicio las consideró como financiadas con fondos propios. Por lo anterior, pese a que la reclamante no acreditó que se tratara de operaciones financiadas a través de simultáneas, las conclusiones asentadas en las liquidaciones partían de afirmaciones erróneas. Así, no es procedente concluir un hecho en base a supuestos ni corresponde determinar diferencias de impuestos sin considerar los antecedentes aportados por el contribuyente.

X Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt – 17.08.2012

El Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt rechazó un reclamo interpuesto en contra de una liquidación que determinó diferencias de GC por no haber justificado el origen de los fondos con los que se financiaron ciertas inversiones. El contribuyente solicitó la nulidad de la liquidación debido a que ésta no fue notificada legalmente. El Tribunal consideró acreditada la falta de notificación del acto reclamado, pero indicó que en este caso operó la convalidación del acto administrativo, pues el contribuyente se enteró de la existencia de la liquidación al ser notificado del giro respectivo y, en vez de alegar la nulidad de aquélla, interpuso una solicitud de Revisión de la Actuación Fiscalizadora respecto de este último, sin hacer mención a la falta de notificación de la liquidación que le servía de antecedente. Luego, al operar la convalidación, el reclamo deducido en contra de la liquidación era extemporáneo, por lo que procedía su rechazo. Por otro lado, consideró válida la notificación de una actuación efectuada en el domicilio comercial del contribuyente persona natural, ya que las actividades que realiza el actor en tanto persona natural no podían disociarse de las efectuadas en cuanto empresario individual.

**XVIII Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Arica – 20.08.2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Arica acogió un reclamo en contra de un denunciado cursado ya que el contribuyente no emitió ni otorgó factura ni guía de despacho por el traslado de 120 cajas de mercadería. El Tribunal consideró que debido a que el contribuyente no tenía inicio de actividades ni tiene documentación timbrada a su nombre, no puede ser considerado como contribuyente de IVA, y por tanto no podía pesar sobre ella la obligación de emitir documentos para el traslado de bienes corporales muebles –que eventualmente sean de su propia producción– en un vehículo de carga, que por sus volúmenes evidentemente no era para consumo personal o familiar. En este sentido, la conducta de la reclamante podría haber configurado la infracción del Art. 97 Nº 9 del CT., pues ejercía clandestinamente el comercio o industria, o bien la prevista en el Art. 97 Nº 17 del mismo cuerpo legal, consistente en no portar la guía de despacho, factura o boleta correspondiente, pero no la infracción por la cual se cursó el denunciado.

**IX Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco – 21.08.2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco rechazó un reclamo por vulneración de derechos deducido en contra de las actuaciones emanadas de la Unidad de Victoria del SII, debido a que la misma le notificó un requerimiento de antecedentes que ya habían sido aportados en su ocasión, vulnerando las garantías constitucionales contempladas en los Arts. 19 Nº 21 y Nº 22 de la Constitución Política de la República y el Art. 8 bis del CT.. El Tribunal determinó que los hechos fueron en apretada síntesis los siguientes: El SII negó lugar a una devolución de IVA Exportador solicitada por el reclamante con fecha 14 de noviembre de 2011 y emitió conjuntamente una citación donde estableció las partidas que se impugnaban en relación con el crédito fiscal mencionado. Luego, cuatro días después el Servicio devolvió los antecedentes acompañados que consta en acta de devolución parcial de documentación firmada por el representante legal. A continuación, con fecha 17 de mayo de 2012 el Servicio volvió a requerir dichos antecedentes para fiscalizar los períodos comprendidos entre enero y diciembre de 2011 –y no sólo hasta septiembre de 2011 como ocurrió la primera vez.

Al respecto el juez señaló que la actuación del Servicio no fue arbitraria ni ilegal, pues no obedece a un simple capricho, sino que encuentra su fundamento en la ley. Por último señala que es carga del contribuyente probar en que forma el actuar del Servicio es ilegal o arbitrario, lo que en este caso no ocurrió, por lo que corresponde rechazar el reclamo.

**IV Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena – 21.08.2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena acogió un reclamo deducido respecto de ciertas liquidaciones emitidas al no considerarse justificado el origen de los fondos con los que se efectuó una inversión. En este caso el SII solicitó la inadmisibilidad probatoria por discovery respecto de ciertos antecedentes aportados en juicio por la reclamante por no haber sido aportados en la etapa administrativa. A este respecto, el Tribunal rechazó la petición pues estimó que el Servicio no los especificó debidamente en su citación, considerando además que algunos documentos fueron efectivamente acompañados en la etapa de auditoría. Sobre este último hecho el Tribunal estimó que el Servicio no puede prescindir de los documentos acompañados en la etapa de citación, y que resta seriedad a la liquidación que quien la firmara no tuviera a la vista los antecedentes aportados. Lo anterior, sigue el órgano jurisdiccional, transforma la citación en una mera formalidad, que no constituye una oportunidad para que el contribuyente aclare su cumplimiento tributario. De este modo, la notoria falta de fundamento de las liquidaciones es suficiente para ordenar la anulación de las mismas.

**IX Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco – 24.08.2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco rechazó un reclamo interpuesto en contra de liquidaciones que rechazaron el crédito fiscal IVA de los períodos tributarios de diciembre de 2008 y enero de 2009 y el costo asociado al impuesto a la renta correspondiente a los años tributarios 2009 y 2010, ordenando el reintegro de las cantidades devueltas al contribuyente, pues se estimó que las facturas que lo amparaban no eran fidedignas. Al respecto el Tribunal expresó que el hecho a acreditar era la efectividad de las operaciones consignadas en las dos facturas cuestionadas. Sobre el punto, el Servicio sostuvo que le correspondía al contribuyente

acreditar las circunstancias contempladas en el Art. 23 Nº 5 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios a fin de determinar la procedencia del crédito fiscal. Por este motivo, en este caso pese a que se acompañó copia de las facturas, estas no fueron acompañadas debidamente por las guías de despacho a las que las primeras hacían referencia. Además, si bien se acompañaron fotografías de las reparaciones efectuadas, esto no permite acreditar la existencia real de las operaciones que se consignan en la factura objetada. Así entonces, dado que la carga de la prueba corresponde al contribuyente y que este fallo en acreditar la materialidad de las operaciones, el recurso fue rechazado.

VIII Dirección Regional del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción – 25.08.2012

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción rechazó un reclamo interpuesto ente en contra de un denunciado cursado por el SII, mediante el cual se le imputaba la comisión de la infracción establecida en el Art. 97 Nº 10 del CT. al no emitir boleta por el servicio de fotocopiado. Para el Tribunal los funcionarios del Servicio que presenciaron la comisión de la infracción prestaron declaración en calidad de ministros de fe, por lo que sus declaraciones gozan de una presunción simplemente legal de veracidad cuando se refirieran a hechos propios, a hechos que percibían por sí mismos, y a hechos que comprobaron a través de los medios que la ley le suministraba. De este modo, quedó demostrado a ojos del tribunal que la dependiente del local no emitió boleta por el servicio de fotocopiado, configurándose por tanto la infracción. Al respecto, el Servicio pretendió aplicar la agravante del grado de cultura del reclamante, pero el Tribunal estimó que al haberse configurado la conducta a través de un tercero, se trata de un caso de responsabilidad por el hecho ajeno, por lo que no sería procedente aplicar esta agravante. Tampoco resulta posible argumentar que debido a que el contribuyente actuó por sí mismo en juicio, corresponde aplicar la agravante previamente mencionada en atención al conocimiento técnico del contribuyente, pues ello no es más que el ejercicio legítimo de un derecho configurado en el CT.. Finalmente, el juez señaló que el nivel de negligencia o dolo desplegado por el contribuyente sólo pueden ser considerados como agravantes o atenuantes, siendo el Art. 97, Nº 10 un caso de responsabilidad objetiva.

IX Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco – 31.08.2012

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió en parte un reclamo deducido contra de liquidaciones practicadas por el SII que determinaron diferencias de IDPC y GC, debido a la falta de acreditación del origen de los fondos con los cuales aquél efectuó ciertas inversiones.

El Tribunal estimó que no constituye una exigencia legal acreditar la disponibilidad de fondos. Por este motivo el Tribunal dio por justificada aquella parte de los fondos correspondiente a un crédito de una institución bancaria, acreditada mediante contabilidad fidedigna. Respecto de aquella parte acreditado mediante el libro de caja y el flujo de caja acompañado, no se tuvieron por justificados pues constituían registros extracontables cuyas anotaciones no estaban respaldadas en la documentación correspondiente, con lo que el juez acoge parcialmente el reclamo.

IV Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena – 04-09-2012

El Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena acogió en parte un reclamo deducido por un contribuyente en contra de una resolución del SII que rechazó la devolución de impuestos solicitada en su declaración de renta del año tributario 2011, por pago provisional por utilidades absorbidas. Al respecto el Tribunal manifestó que el reclamante no cumplió la carga legal del Art. 21 del CT. consistente en aportar los antecedentes requeridos, por lo que el Servicio obró bien al denegar la devolución solicitada. Sobre este punto, el juez consideró que el actor no efectuó las anotaciones en la medida en que se desarrollaban las operaciones en las hojas sueltas en las que llevaba la contabilidad. Además, sigue el Tribunal, el contribuyente no demostró la efectividad de la procedencia de la devolución citada, pues el gasto por pérdidas de arrastre debe invocarse en el ejercicio tributario correspondiente y luego arrastrarse. De esta forma no resulta aplicable el método utilizado por el contribuyente que consistió en incluir en la declaración del año 2011 gastos pagados o adeudados en un ejercicio comercial anterior. Con todo, el Tribunal accedió a la devolución por concepto de crédito SINCE pues se acreditó que el año 2011 se registró movimiento de IVA.

IV Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena – 07.09.2012

El Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena acogió un reclamo interpuesto en contra de una resolución que declaró improcedente la devolución de impuestos solicitada por el contribuyente. El Servicio sostuvo que la razón para rechazar la solicitud fue que el contribuyente no concurrió al ente fiscalizador ni aportó documentación alguna que permitiera demostrar la procedencia de la devolución. El Tribunal aclaró sobre el particular que frente a una solicitud de devolución de impuestos, la Administración debe en principio acceder a ella a menos que ejerza las facultades de fiscalización otorgadas por la ley. Si lo anterior se verifica, será carga del contribuyente probar la veracidad de sus declaraciones de acuerdo a al Art. 21 del CT. No obstante lo anterior, sigue el Tribunal, la resolución del Servicio debe ser fundada legalmente. Ante esto, el juez constató que la carta notificada al contribuyente no se correspondía con aquella indicada por uno de los testigos de la reclamada en su declaración, ya que la carta efectivamente notificada no señalaba que el contribuyente hubiere sido requerido, sino que simplemente expresaba que este no concurrió a las oficinas del Servicio ni acompañó documentación sin indicar datos relativos al requerimiento de antecedentes, en cuyo incumplimiento de funda la resolución reclamada. De este modo, y en vista de los hechos del caso, la resolución carece de fundamentación suficiente a la luz de la exigencia de Art. 41, Inc. 4° de la Ley 19.880 sobre Procedimiento Administrativo, tornándose la resolución reclamada en un acto arbitrario.

XII Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas – 11.09.2012

El Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas rechazó un reclamo deducido en contra de liquidaciones que determinaron diferencias de IDPC y GC por los años tributarios 2008 y 2009, debido a que el Servicio consideró como ingresos constitutivos de renta las cantidades de dinero percibidas a título de indemnización de perjuicios por aquél a consecuencia de no haberse aceptado por su contraparte la oferta de un contrato de opción minera. El Tribunal constató que el constituyente obtuvo dicha suma durante los años comerciales 2007 y 2008, con motivo de la celebración de un contrato de opción de compra de concesiones mineras y autorización para explotar. Luego, frente al desistimiento de su contraparte, tales sumas fueron consideradas por las partes del contrato como

indemnización de perjuicios en un acto privado. Al respecto, el juez estimó que no era suficiente tal declaración para calificar dichas sumas como un ingreso no renta, pues en la especie no se cumplían los requisitos para estimar que se indemnizaba el daño emergente. En efecto, las sumas que el contribuyente desembolsó en razón de las pertenencias mineras que fueron objeto del contrato de opción, correspondían a gastos necesarios para producir la renta, los cuales no podían indemnizarse en el marco de un daño emergente. Por consiguiente, tal incremento patrimonial constituía renta del Art. 20 N° 5 de la LIR y debía tributar en la forma determinada por el ente fiscalizador en las liquidaciones reclamadas.

**VIII Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción – 14.09.2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción acogió en parte un reclamo deducido en contra de liquidaciones mediante las cuales se determinaron diferencias de IVA e IDPC, ordenándose el reintegro de ciertas cantidades, por el uso indebido del crédito especial para empresas constructoras establecido en el DL N° 910 de 1975. El Tribunal estimó en primer lugar que las franquicias tributarias deben siempre ser aplicadas e interpretadas restrictivamente. Por este motivo, para que en este caso resultase aplicable deben cumplirse todos los requisitos establecidos en la ley, a saber: a) que el sujeto pasivo del impuesto sea una empresa constructora; b) que el débito sobre el que se aplica el crédito tenga su origen en un contrato general de construcción o en la venta de bienes corporales muebles construidos por la empresa constructora, y c) que tratándose de un contrato general de construcción, éste tenga por objeto la edificación de inmuebles para su habitación. A este respecto, el juez consideró que debido a que la mayoría de los proyectos se realizaron mediante subcontratación de servicios, no corresponde hacer uso de dicha franquicia, la que sólo puede ser utilizada por empresas constructoras, permitiéndose su utilización sólo respecto de aquella parte realizada sin mediar subcontratación.

**IX Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco – 26.09.2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco rechazó un reclamo en contra de liquidaciones emanadas que determinaron diferencias de IVA

y tasaron la base imponible del IDPC conforme las disposiciones del Art. 35 de la LIR al no poder determinar la renta líquida imponible con los antecedentes que contaba. El SII sostuvo que al no contar con la documentación sustentatoria que permitiera acreditar el costo directo de ciertos bienes adquiridos, fue incapaz de determinar de forma clara y fehaciente a la renta líquida imponible de los años 2009, 2010 y 2011, de forma que aplicó lo dispuesto en el Art. 35 de la LIR. Para ello, señala el juez, el Servicio actuó correctamente al determinar la base imponible fijando un porcentaje de las ventas realizadas por el actor según los promedios de rentabilidad de contribuyentes similares en el mismo rubro comercial, como establece la ley, y cuyo monto se estimó razonable por parte del sentenciador en este caso.

**XII Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas – 29.09.2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas rechazó la acción de nulidad de derecho público deducida por un contribuyente respecto de giros notificados por el SII por no estar debidamente fundamentados. Sobre el particular cabe hacer notar que el Tribunal estimó que es competente para conocer de la acción de nulidad de derecho público. Sin embargo, para acoger la misma debe basarse en alguna de las causales contempladas en el Art. 7° de la Constitución Política de la República, esto es, cuando existe una extralimitación en la dictación de un acto administrativo, al no respetar las condiciones de validez del mismo, a saber: 1) investidura previa y regular del órgano; 2) actuación del mismo dentro de su competencia y 3) en la forma prescrita por ley. El juez estimó que la falta de fundamentación del acto no constituye una exigencia contemplada en los Arts. 6° y 7° de la Carta Fundamental, por lo que la actuación del ente fiscal se ajustaba a derecho y no procedía declarar la nulidad de derecho público. No obstante lo anterior, acogió el reclamo interpuesto por el contribuyente contra dichos giros por encontrarse prescrita el ejercicio de su facultad fiscalizadora.

**XI Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Coyhaique – 05.10.2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Coyhaique rechazó un reclamo deducido en contra de un denunciado cursado por el SII respecto a la

infracción del Art. 97 N° 16 del CT., debido a que no se reconstituyeron, conforme a lo solicitado mediante resolución, los libros contables, auxiliares, registros de renta y registros de IVA en el plazo de otorgado. Al respecto el Tribunal estimó que la reconstitución de la contabilidad no se cumple con la simple presentación formal de los registros sino que deben acompañarse los respectivos respaldos documentarios, lo que en el caso no ocurrió. Lo anterior se debe a que en sentido de la contabilidad es que esta sea susceptible de verificación. Además, el Tribunal Puntualizó que resulta irrelevante en este punto si la pérdida ha sido fortuita. De este modo, se rechazó el reclamo deducido por el contribuyente.

**XVII Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia – 20.10.2012.**

El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos rechazó un reclamo interpuesto en contra de liquidaciones que establecieron diferencias de IDPC y reintegro relativos a los años tributarios 2009 a 2011 y de una resolución que denegó la solicitud de devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas correspondiente al año tributario 2011 por no haber incorporado el contribuyente a su base imponible los ingresos percibidos por concepto de excedentes de una Cooperativa de la cual formaba parte. El reclamante argumentó que, en virtud de los Arts. 51 y 53 de la Ley General de Cooperativas, los ingresos percibidos en calidad de reparto de excedentes de una Cooperativa, son ingresos no constitutivos de renta, por lo que no corresponde incorporarlos a la base imponible el IDPC. El Tribunal rechazó el recurso sosteniendo que el contribuyente omitió considerar que los repartos de excedentes efectuados por una cooperativa a sus cooperados, cuando son originados por operaciones con los socios que correspondan al giro habitual de estos últimos, son ingresos constitutivos de renta, sometidos al régimen general, de conformidad a lo dispuesto en los Arts 2° N° 1 y 17 N°s 1, 2, 3 y 4 de la LIR, y los Arts. 49 Inc. final, 51 y 53 de la Ley General de Cooperativas.

**VIII Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción – 31.10.2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción rechazó un reclamo deducido en contra de una resolución emanada de la Dirección de Grandes Contribuyentes mediante la cual se ordenó la rebaja tanto de

la pérdida tributaria del año tributario 2008 como del FUT y denegó en parte a la devolución solicitada por diferencia de impuesto a la renta. El contribuyente pretendió deducir como gasto los intereses pagados respecto de un préstamo recibido de una de sus empresas relacionadas. Al respecto el Tribunal expresó que el reclamante no precisó cuál era el tipo de relación existente entre las empresas relacionadas que habría originado esta deuda, no acreditó la materialidad de dicha deuda ni cuál era la empresa controladora así como tampoco aportó antecedentes que demostraran dicha vinculación, en circunstancias que sobre él pesaba la carga de la prueba. Por lo demás, consideró que no es lógico que las vinculaciones existentes entre distintas empresas de grupos económicos no queden registradas. Adicionalmente, el juez señaló que el propio Art. 31 Inc. 3º Nº 1 de la LIR prescribe que no procedía la deducción de intereses respecto de créditos empleados en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produjeran rentas gravadas de primera categoría. Además el contribuyente pretendió aplicar un crédito por retenciones de impuesto en el pago de ciertas cantidades realizado por una empresa ecuatoriana relacionada a la reclamante, sosteniendo que el Art. 12, Nº 3 del CDTI entre Chile y Ecuador las considera como regalías. A este respecto el Tribunal calificó las operaciones realizadas como beneficio empresarial, por lo que deben tributar en Chile.

VIII Dirección Regional del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción – 20.11.2012

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción acogió un reclamo deducido en contra de una liquidación que determinó diferencias de GC debido a la falta de justificación del origen de los fondos con los que se adquirió un bien inmueble. Respecto a la justificación de inversión, el Tribunal constató que el inmueble se encuentra inscrito a nombre de la reclamante pues fue beneficiaria de una estipulación a favor de otro y aceptó el contrato. Luego, ella no fue parte del contrato original, sino un tercero, pero por expresa disposición legal, esta estipulación hace excepción al efecto relativo de los contratos. En consecuencia, la compraventa celebrada entre el promitente y el estipulante era solemne, de forma tal que el ente fiscalizador debía impugnar conforme las reglas generales las estipulaciones contenidas en él, sin que ello hubiera ocurrido. De lo anteriormente expuesto, el tribunal concluyó que quien realizó la inversión fue un tercero distinto de aquel que fue objeto de auditoría, razón

por la cual resultaba improcedente el agregado a la base imponible del GC contenida en el acto reclamado, pues los fondos provinieron del estipulante y no del beneficiario.

**IX Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco – 29.11.2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco rechazó un reclamo por vulneración de derechos basado en los N^{os} 21, 22 y 24 del Art. 19 de la Constitución Política de la República, toda vez que el SII clausuró un local comercial a consecuencia de una infracción tributaria cometida por un tercero. A este respecto el Tribunal señaló que el reclamo por vulneración de derechos es de naturaleza cautelar, esto es, está destinado a amparar a los contribuyentes en el legítimo ejercicio de las garantías y derechos preexistentes, a fin de lograr la adopción de medidas de resguardo necesarias ante un acto u omisión ilegal o arbitrario del SII, que impidiera, amagara o perturbara estos derechos fundamentales. Dado que a la fecha de interposición del reclamo el Servicio ya había efectuado y levantado la clausura del local, se torna ineficaz la acción cautelar intentada por lo que no resulta posible restaurar el imperio del derecho, motivo que da a lugar al rechazo del reclamo interpuesto.

**IX Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco – 07.12.2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco rechazó un reclamo por vulneración de derechos presentado en contra de un oficio emitido por el SII que negaba la solicitud de devolución de impuestos de reclamante para el año tributario 2010, situación que en opinión del reclamante vulneraría los N^{os} 2, 5 y 8 del Art. 8 bis del CT., fundado en la denegación de la devolución y en la no entrega de certificación de cierta documentación acompañada por el contribuyente. Al respecto, el Tribunal señaló que el oficio en cuestión fue emitido por el ente fiscalizador a solicitud del actor, y en el cual se le informó que su devolución de IVA generada por la utilización de la franquicia tributaria establecida en el DL N^o 910, de 1975 estaba observada, toda vez que sus créditos fiscales IVA no eran consistentes. De esta forma, el juez consideró que el derecho a obtener la devolución no se ve vulnerado en casos en que la solicitud haya sido objetada siempre que se haya generado el correspondiente proceso de fiscalización, como

es el caso en estudio. En cuanto a la falta de certificación, a la fecha de la sentencia se estimó que tales procedimientos ya habían sido resueltos, teniendo en todo caso el contribuyente, acceso a la información requerida en todo momento. Finalmente, el Tribunal indicó que el procedimiento especial por vulneración de derechos pretende cautelar al contribuyente frente a actuaciones u omisiones ilegales o arbitrarias que generaran una privación, perturbación o amenaza del legítimo ejercicio de los derechos protegidos por esta vía, lo que no se verifica si el ente fiscalizador hacía uso de atribuciones legales, apegándose a la normativa vigente.

IV Dirección Regional del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena – 11.12.2012

El Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena acogió un reclamo deducido contra de liquidaciones emitidas por el SII que determinaron diferencias de IVA e Impuesto a la Renta producto de la falta de acreditación del crédito fiscal IVA declarado por el contribuyente. El reclamante alegó que la citación adolecía de vicios de nulidad ya que se efectuó a una persona que no era representante legal de la empresa ni tenía relación laboral con ella. Además, la misma carecía de fecha cierta, lo que vulneraba las instrucciones internas del SII. Al respecto el Tribunal consideró que la notificación fue válida, pues no es legalmente necesario que la misma se practique al representante legal de la empresa o a persona que goce de relación laboral con la misma. En cuanto a la falta de fecha cierta, sostuvo el sentenciador que la misma no constituye en este caso un vicio de nulidad del acto impugnado pues la falta de fecha no generó perjuicio al reclamante, ya que el órgano fiscalizador en respuesta a este hecho estampó con posterioridad una nueva fecha y dio un nuevo plazo para contestar la situación. Respecto del fondo, el Tribunal consideró que en transcurso del juicio se logró justificar el crédito fiscal IVA mediante la documentación sustentatoria respectiva por lo que corresponde acoger el recurso.

XI Dirección Regional del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de Coyhaique – 15.12.2012

El Tribunal Tributario y Aduanero de Coyhaique acogió en parte el reclamo en contra de una liquidación del SII por no haberse justificado el origen de los fondos con los cuales el contribuyente realizó ciertas inversiones.

Sobre el particular, el Tribunal manifestó en primer lugar que corresponde el SII, acreditar la existencia de la inversión, tal como lo señala la Circular N° 8, de 2000. Luego si el contribuyente acredita que obtuvo un determinado crédito en fecha igualmente determinada, y habiendo acreditado el Servicio la existencia de una inversión por un monto no superior al del préstamo realizada dentro del año posterior al crédito, corresponde concluir, conforme a las directrices de dicha Circular que dicha inversión fue financiada con dicho crédito, salvo que órgano fiscalizador acredite que dichos fondos se destinaron a una inversión distinta. Señala además el juez que el Servicio se equivoca al sostener que en, virtud del Art. 21 del CT., tanto en sede administrativa como judicial la carga de la prueba recae exclusivamente en el contribuyente. Continúa el Tribunal señalando que en materia de fiscalización de inversiones, antes de convertirse en un asunto jurídico tributario, es un asunto de prueba de hechos cuya detección no se hace en la contabilidad del contribuyente, por lo que no procede aplicar directamente el Art. 21, que se refiere a quien debe acreditar las declaraciones y operaciones descritas en la contabilidad. De este modo, el precepto sólo será aplicable cuando se trate de inversiones realizadas en el marco de la actividad comercial del contribuyente o si las inversiones fueron financiadas con recursos provenientes de dicha actividad. Sobre el fondo, el Tribunal consideró acreditado el origen de parte de los fondos por lo que acogió parcialmente el recurso.

III Dirección Regional del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó – 10.01.2013

El Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó rechazó un reclamo interpuesto en contra de una resolución emitida por el SII que rechazó la determinación de la renta líquida efectuada por un contribuyente y de liquidaciones que determinaron diferencias de IDPC, IVA y reintegro, al rechazar el Servicio el crédito fiscal IVA y gastos sustentados en documentación que daba cuenta de la adquisición y gastos de mantención de un vehículo station wagon. El contribuyente basó su reclamo en el hecho de que el Servicio excedió sus limitaciones en ejercicio de sus facultades al no respetar los plazos señalados en el Art. 59 del CT. y en la Ley N° 18.320. El Tribunal estimó que si bien normalmente hubiese existido un exceso de dichas facultades, en este caso, dado que el reclamante dio solo cumplimiento parcial al requerimiento de antecedentes efectuado por el Servicio, no resultan aplicables las limitaciones establecidas en los

preceptos mencionados. En cuanto al fondo, el juez estimó que el rechazo del crédito fiscal IVA y los gastos respecto de la adquisición y mantención del vehículo se ajustó a derecho de acuerdo a lo dispuesto en los Arts. 23 Nº 4 de la Ley sobre IVA y 31 de la LIR.

**VIII Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción – 11.01.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero Concepción rechazó un reclamo entablado en contra de una liquidación emitida por el SII que determinó diferencias de impuesto único del Art. 21 de la LIR, al objetar gastos rebajados por el contribuyente por concepto de asesorías externas e intereses asociados al pago de préstamos contratados con el objeto de solventar las referidas asesorías. El Tribunal estimó que una vez rendida la prueba, no se acreditó la efectividad de los gastos impugnados ni su carácter de necesario, siendo plenamente legítimo cuestionar la existencia de contratos de asesoría prestados por diez empresas diferentes cuando se argumenta que cada una de ellas cuenta con atributos de experiencia y conocimientos técnicos diversos si, en definitiva, prestan el mismo servicio: asesoría y consultoría económica, gerencial y financiera. De este modo, corresponde rechazar el reclamo interpuesto por el contribuyente.

**XVII Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia – 16.01.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia confirmó en parte un acta de denuncia emanada del SII, fundada en el Art. 97 Nº 4 Inc. segundo del CT. por haberse detectado que el contribuyente asentó en su contabilidad 12 facturas ideológicamente falsas, respaldando con tales documentos el crédito fiscal IVA, costos y gastos declarados. El tribunal estima que en los procedimientos seguidos conforme a las reglas de los Arts. 161 y siguientes del CT., el Servicio tiene la carga de la prueba pues el contribuyente se encuentra amparado por la presunción de inocencia. De ese modo, corresponde al Servicio acreditar que los documentos son en efecto ideológicamente falsos, lo que se logra sólo respecto de parte de las facturas rechazadas, por lo que corresponde confirmar parcialmente el acta de denuncia.

**VIII Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción - 18.01.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción acogió parcialmente un reclamo interpuesto en contra de liquidaciones que determinaron diferencias de IDPC e Impuesto a las Ventas y Servicios por haberse detectado que en el año tributario 2010 el contribuyente había efectuado inversiones consistentes en la compra de cuotas de fondos mutuos, que no guardaban relación con sus ingresos declarados. El Tribunal estimó en primer lugar que la administración comete un error al no distinguir que el contribuyente es en este caso un empresario individual y a la vez una persona natural. Al respecto, señala el juez, es importante recordar que un comerciante está obligado en su calidad de tal a llevar contabilidad fidedigna en atención al Inc. 1° del Art. 17 del CT., y en materia de justificación de inversiones sólo será admisible el sistema de contabilidad fidedigna como medio de prueba. Sin embargo, en este caso no hay nada que permita suponer que los fondos invertidos no son parte del patrimonio de la empresa, sino que de su patrimonio personal, por lo que no operaría la limitación probatoria del Art. 21 del CT. sino que la regla de libertad probatoria del Art. 70 del mismo cuerpo legal. De este modo, al admitir ampliamente los medios de prueba, da por parcialmente acreditado el origen de los fondos invertidos, acogiendo parcialmente el recurso.

**VII Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Talca - 08.02.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Talca confirmó en parte un acta de denuncia emanada del SII que consideraba como autor al contribuyente de los ilícitos contemplados en los Incs 1° y 2° del Art. 97 N° 4 del CT., al haber incorporado en su contabilidad y declarado crédito fiscal amparado en siete facturas material e ideológicamente falsas. El Tribunal expresó que la carga de la prueba en estos procesos recae sobre el ente fiscalizador al tratarse del ejercicio del ius puniendi del Estado. Luego, el juez consideró acreditada la falsedad material y/o ideológica de las facturas cuestionadas y estimó que se había acreditado el hecho de que el contribuyente sabía o no podía menos que saber que la declaración presentada contenía datos no verdaderos, lo que podía inducir a una disminución de los impuestos correspondientes. Finalmente, el sentenciador manifestó que si bien es que las conductas imputadas por el Servicio configuraban los ilícitos de los

Incs. 1° y 2° del Art. 97 N° 4 del CT., debe condenarse sólo por el delito del Inc. 2° de la disposición antes citada, ya que estamos ante un caso de concurso aparente de normas penales en el que debe prevalecer el tipo infraccional que más apropiadamente describa la conducta imputada.

III Dirección Regional del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó – 08.02.2013

El Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó acogió un reclamo deducido en contra de liquidaciones emitidas por el SII que determinaron diferencias de IDPC y ordenaron el reintegro de las sumas percibidas indebidamente. El contribuyente sostuvo que en este caso correspondía aplicar la prescripción de la actuación fiscalizadora de acuerdo a los plazos indicados en el Art. 200 del CT. Por su parte el Servicio en la etapa de fiscalización consideró únicamente el libro de remuneraciones del contribuyente y algunas liquidaciones de sueldos y pago de cotizaciones para reconocer como válidos todos los ingresos del periodo y a la vez rechazar todos los costos declarados originalmente por el reclamante y prácticamente todos los gastos del ejercicio. El Tribunal estimó en primer lugar que correspondía rechazar la excepción de prescripción por cuanto la ampliación del plazo de tres meses contemplada en el Art. 200 comienza a contarse no desde la notificación material de la citación, sino que desde la fecha en que esta se emite. Por otro lado, el juez consideró el hecho de aceptar todos los ingresos y rechazar casi todos los costos y gastos del ejercicio es imposible, lo que lleva a considerar que el Servicio fue incapaz de determinar clara y fehacientemente la base imponible. Por este motivo, y basado en el principio de especialidad, debió haberse aplicado la presunción contenida en el Art. 35 de la LIR, por lo que acogió el reclamo interpuesto por el contribuyente

VII Dirección Regional del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de Talca – 08.02.2013

El Tribunal Tributario y Aduanero de Talca rechazó un reclamo deducido en contra de una liquidación emitida por el SII que determinó diferencias de GC para el año tributario 2009, toda vez que el contribuyente no declaró la renta originada por la explotación del bien raíz no agrícola respecto del cual es usufructuario. El Tribunal dio por acreditado que quien efectivamente utilizaba el inmueble era el hermano del contribuyente y

su familia. Luego, la presunción de renta del Art. 20 N° 1, letra d), Inc. 1° de la LIR de un 7% del avalúo fiscal del predio es simplemente legal y posee ciertas excepciones como las del Inc. segundo de dicho precepto. Sin embargo, las excepciones a la presunción de 7% deben interpretarse restrictivamente, por lo que solo pueden hacerse valer por el propietario del inmueble o su familia, pero no respecto del usufructuario o su familia, quienes deberán declarar y pagar el impuesto en base a renta presunta aunque se encuentren en la hipótesis del Inc. segundo de la norma mencionada.

**X Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt – 18.03.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt acogió un reclamo deducido en contra de una resolución dictada por el SII que denegó la solicitud de devolución de un contribuyente pues el monto del crédito imputado en el periodo 2009 correspondiente al beneficio al beneficio de la Ley N° 19.606, no guardaba relación con la información que el ente fiscalizador mantenía en su base de datos y, de otra parte, por cuanto el crédito por concepto de la franquicia del Art. 33 bis de la LIR era excesivo o no procedía. Para sostener lo anterior, el Servicio se basó en la circular N° 6 de 2012, donde modificó la interpretación contenida en la Circular N° 66 de 1999. Al respecto, el Tribunal sostuvo que este cambio de criterio sólo resulta aplicable a los créditos tributarios de la Ley N° 19.606 devengados a partir de la publicación de esta modificación, y no antes de tal fecha, tal como pretende el SII. Finalmente, el tribunal manifestó que el contribuyente en autos acreditó el cumplimiento de los requisitos legales para poder hacer uso de las referidas franquicias, de forma tal que acogió el reclamo planteado.

**IV Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena – 19.03.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena acogió un reclamo deducido en contra de una resolución emitida por el SII que denegó una devolución de impuestos solicitada en la declaración del año tributario 2011. El Tribunal señaló que en una solicitud de devolución, el contribuyente deberá acreditar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que sirven para el cálculo

del impuesto, no bastando con la mera declaración del contribuyente. Además, indicó que la resolución que deniega dicha resolución debe ser fundada, aún en caso de ausencia de la documentación contable del contribuyente, utilizando para esto la información contenida en su base de datos. De esta forma, el no acompañar los antecedentes requeridos por el Servicio nunca puede tener como sanción la denegación de la solicitud de devolución pues no es de aquellas consecuencias que el legislador ha establecido para este tipo de incumplimiento. Por este motivo, debe acogerse el reclamo interpuesto por el contribuyente.

**X Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt – 05.04.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt acogió un reclamo deducido en contra de una liquidación emitida por el SII que determinó diferencias de impuesto debido a la falta de justificación del origen de los fondos con los cuales el contribuyente habría realizado ciertas inversiones. En este caso la liquidación fue notificada con anterioridad a la vigencia de la Ley Nº 20.322 y el reclamo fue presentado una vez que la misma ya se encontraba en vigor, por lo que en el caso se discute el plazo para presentarlo. Al respecto el Tribunal expresó que el plazo para deducir el reclamo era de noventa días pues la liquidación fue notificada con anterioridad a la vigencia de la Ley Nº 20.322. Además el juez señaló que la liquidación reclamada no fue antecedida de una citación en este caso, cuestión que en materia de justificación de inversión era obligatoria.

El contribuyente señaló que el anexo de la liquidación nada informaba al reclamante respecto de los fundamentos del acto reclamado por lo que carecía de fundamento. El Tribunal estimó que debido a la falta de citación y la notoria falta de fundamentos de la liquidación, correspondía acoger el reclamo interpuesto.

**IX Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco – 23.04.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco rechazó un reclamo deducido en contra de liquidaciones emitidas por el SII que determinaron diferencias de impuesto por concepto de retenciones de rentas afectas al IAIA. El contribuyente sostuvo que procedía la exención de IA establecida en el Art. 59 Nº 2 Inc. 1º de la LIR, fundando su reclamo en

operaciones que fueron informadas fuera de los plazos que el Servicio le indicó. Para defender su postura argumentó que la presentación tardía de la declaración jurada no era óbice para gozar de la exención, pues el Servicio carecía de facultades para establecer plazos y condiciones de información. Al respecto el Tribunal señaló que el precepto mencionado es claro al indicar que para gozar de la exención será requisito que las operaciones respectivas hayan sido informadas a la administración en los plazos que está establezca.

**X Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt – 05.04.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt rechazó un reclamo deducido por la sucesión de un contribuyente en contra de una liquidación emitida por el SII que determinó diferencias de IDPC e GC al tasar el precio asignado a la venta de dos inmuebles por considerarlos notoriamente inferiores al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, conforme las reglas del Art. 64 del CT. El Tribunal manifestó que la determinación del valor comercial “notoriamente inferior” de los dos inmuebles, implicaba una comparación que debía realizar el Servicio con otros inmuebles de características y ubicación similares, de forma tal que procedía decretar la nulidad del acto reclamado si el Servicio no justificaba cumplir con la exigencia legal al fijar el valor. Luego, sostiene que el precio o valor al que se refiere el legislador es comercial, por lo que el avalúo fiscal no es apropiado para estos efectos, siendo la comparación explicada la única forma razonable de hacerlo. En este caso, el Servicio obtuvo el valor tras analizar 26 muestras de transferencias obtenidas del formulario 2890 “Declaración sobre Enajenación e Inscripción de Bienes Raíces”, de predios similares a y ubicados en el mismo sector que éstos por lo que corresponde rechazar el reclamo.

**XII Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas – 08.05.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas acogió en parte un reclamo deducido en contra de una resolución emitida por el SII que denegó en parte la devolución solicitada del remanente de crédito fiscal por activo fijo. El Tribunal sostuvo que para dar lugar a dicha devolución, de acuerdo al Art. 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

son necesarios tres requisitos: 1) que el reclamante sea contribuyente de IVA; 2) que el remanente se determine conforme a las reglas del Art. 23 de dicha Ley, y 3) que el remanente se mantenga durante seis períodos consecutivos como mínimo. Además, el remanente debe generarse ya sea en la adquisición de bienes destinados a formar parte del activo fijo, en la recepción de servicios que integran el costo del activo fijo o en la importación de bienes corporales muebles en virtud de un contrato de arriendo, con o sin opción de compra, respecto del impuesto pagado en la importación, siempre que dichos bienes, por su naturaleza y características correspondieran a los que normalmente se clasifican en el citado activo. En el caso en revisión, el juez estima que en este caso el contrato que se acompaña se califica como confección de obra material por suma alzada que debe realizar la reclamante. De este modo, tras el plazo de 15 años de la concesión desde el término de la construcción, tales obras pasarían a ser de propiedad de CONAF. No obstante lo anterior, dado que está pendiente la aprobación total de la obra, no corresponde considerar el inmueble como activo fijo. En cuanto a los bienes muebles que guarnecen el inmueble, se encuentran cumplidos todos los requisitos mencionados por lo que corresponde acoger parcialmente el recurso.

VIII Dirección Regional del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción - 07.05.2013

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción acogió en parte un reclamo en contra de una resolución emitida por el SII que modificó la pérdida tributaria declarada de \$4.629.716.601 a \$1.581.791.261, rebajando asimismo la pérdida por utilidades absorbidas a \$268.904.514, denegando la devolución de los restantes \$518.147.309. El Tribunal manifestó que sólo pueden rebajarse los gastos pagados o adeudados en el ejercicio comercial correspondiente, de forma tal que procedía rechazar los gastos que no cumplían con este requisito. Por otra parte, el juez señaló que no pueden rebajarse como gastos los intereses y multas tributarias, ni la multa impuesta por la inspección del trabajo, ni la depreciación de bienes de los cuales no era dueño ni tampoco los gastos por arriendo de vehículo. Respecto de los gastos en exceso el sentenciador estimó que el contribuyente logró acreditar tanto la existencia del gasto por ciertos arriendos, como que se trataba de un gasto necesario para producir la renta. De esta forma, carece el ente fiscalizador de facultades legales para determinar un valor inferior al demostrado por el actor, ya que no es

exigencia legal que el contribuyente demuestre que el valor pagado es acorde a mercado, pues ello significaba interferir en la legítima libertad del contribuyente para organizar su negocio, por lo que corresponde acoger en esta parte el reclamo interpuesto.

**X Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt – 28.05.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt rechazó un reclamo por vulneración de derechos entablado en razón de haberse estimado por un contribuyente que la dictación de un oficio ordinario por parte del SII, respondiendo una consulta planteada respecto a las normas contempladas en la denominada “Ley Austral” N° 19.606, vulneraba sus derechos. El reclamante sostuvo que la respuesta dada por el Director Regional vulneró las garantías constitucionales contempladas en los N°s 21, 22 y 24 del Art. 19 de la Constitución Política de la República y en el N° 2 del Art. 8 bis del CT., al considerar que tal pronunciamiento lo privaba del crédito tributario establecido en la señalada norma. El Tribunal estimó que no existen derechos subjetivos del contribuyente que dependieran del pronunciamiento realizado por la administración tributaria, encontrándose el contribuyente en la misma situación ante el Fisco que tenía antes de la respuesta otorgada. Señaló el fallo que en el evento de considerar el contribuyente comprometidos sus intereses patrimoniales, la ley le garantizaba el derecho a ejercer los demás mecanismos procesales establecidos en el CT, especialmente a través del Procedimiento General de Reclamación. Finalmente manifestó que el acto impugnado carecía de la potencia necesaria para vulnerar los derechos constitucionales mencionados previamente.

**IX Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco – 07.06.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió en parte un reclamo deducido en contra de una liquidación emitida por el SII que determinó diferencias de GC debido entre otros motivos a la falta de justificación del origen de los fondos con los cuales el contribuyente habría realizado ciertas inversiones, entre las que se cuenta la constitución de la propiedad fiduciaria de un bien. El Tribunal manifestó que el ente fiscalizador omitió el análisis y ponderación de los antecedentes proporcionados por

el contribuyente en la contestación a la citación, pues del sólo examen de los mismos era posible precisar que si bien la escritura primitiva de compraventa y de constitución de la propiedad fiduciaria señalaba que el precio se pagaba al contado, una escritura pública modificatoria posterior indicó que se pagaba mediante una letra de cambio a la vista, modificación que tuvo lugar meses antes de que comenzará la fiscalización del Servicio. Por este motivo, no existiría un desembolso de dinero por parte de la reclamante ni tendría lugar la simulación alegada por la reclamada.

III Dirección Regional del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó – 12.06.2013

El Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó acogió en parte un reclamo en contra de liquidaciones emitidas por el SII que determinaron diferencias de Impuesto a la Renta, producto de la errada utilización del crédito del Art. 33 bis de la LIR, y de GC al no contabilizar ingresos percibidos producto de la celebración de un contrato de opción minera. Sobre el punto la reclamante sostiene que las sumas recibidas por dicho contrato corresponden a ingresos no constitutivos de renta del Art. 17 Nº 8 letra c) de la LIR. El Tribunal determinó que lo anterior no sería correcto pues dicho precepto se refiere a la enajenación de una pertenencia minera y regula además los mayores valores que se gravan con IDPC. Por el contrario, los ingresos recibidos constituyen rentas del Art. 20 Nº 5 de la misma ley, por lo que tributará de acuerdo a las normas generales. Finalmente el juez dio por acreditados los requisitos para aplicar el crédito del Art. 33 bis de la LIR, por lo que se acoge parcialmente el recurso.

VIII Dirección Regional del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción - 13.06.2013

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción acogió un reclamo deducido en contra de una resolución emitida por el SII que denegó una solicitud de devolución de impuestos presentada en la declaración del año tributario 2009. El contribuyente sostiene que el acto reclamado adolece de nulidad pues no se llevó a cabo un procedimiento formal de fiscalización, junto al correspondiente plazo para acompañar antecedentes. Por este motivo, el Tribunal consideró que al verse impedido el reclamante de probar la veracidad de sus declaraciones, se le deja en una posición de indefensión. El Servicio por su parte pretendió aplicar en este caso el

silencio negativo establecido en el Art. 65 de la Ley N° 19.880. Sobre el particular, el juez señaló que ello no tenía lugar, ya que dicha normativa es de carácter supletoria por lo que debe preferirse el procedimiento administrativo especial establecido en el Art. 59 del CT. para el examen y revisión de las declaraciones que contengan solicitudes de devolución de impuestos por pago provisional por utilidades absorbidas. Por estos motivos se procedió a admitir el reclamo.

**IV Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena – 13.06.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena rechazó un reclamo deducido en contra de liquidaciones emitidas por el SII que determinaron diferencias de impuestos producto al rechazo de gastos a la sociedad de personas de la cual era socio el actor, teniendo una participación del 60%. El Tribunal indicó que en este caso la liquidación se dirige contra un socio de la sociedad de personas contra la que se emitió una liquidación anterior. Dicha la liquidación practicada a la sociedad, había sido rechazada por esta misma magistratura, encontrándose pendiente el conocimiento de un recurso de apelación por parte de la Corte de Apelaciones. Luego, entre la liquidación practicada a la sociedad y la reclamada en estos autos, existía una relación de dependencia, en términos tales que la procedencia de las primeras acarrea como consecuencia la existencia de retiros o distribuciones a los socios. Sin embargo, carece de fundamento legal asegurar que el ente fiscalizador debía abstenerse de actuar respecto de los socios mientras no se encuentren firmes las liquidaciones de la sociedad, y por lo demás, ello implicaría la prescripción de la acción fiscalizadora para perseguir las diferencias de impuestos respecto de los socios.

**II Dirección Regional del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta– 13.06.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta acogió un reclamo deducido contra de una resolución que declaró improcedente una devolución del saldo a favor retenido, solicitada en la declaración de impuesto a la renta correspondiente al año tributario 2012. El Tribunal estimó en primer lugar que sin constituir una nueva auditoría, corresponde al tribunal revisar los antecedentes acompañados por el actor en una simple ponderación de los elementos de convicción aportados al proceso, hubiesen

sido tenidos estos a la visa o no en sede administrativa. Adicionalmente el contribuyente al encontrarse dentro de los inconcurrentes de los planes de cobertura IVA del año comercial 2010, fue observado con el código F51. A juicio del Tribunal, esta observación no tiene relación alguna con el Impuesto a la Renta por lo que no podría ser un obstáculo para conceder una devolución solicitada, por lo que debía acogerse el recurso.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

CIRCULAR N° 48 DE 19 DE OCTUBRE DE 2012

Mediante esta circular, el SII instruye sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.630, a la LIR y a la Ley N° 20.455 de 2010, referidas al aumento de la tasa del Impuesto de Primera Categoría y a la forma en que debe determinarse la tasa de los PPMO que debe aplicarse sobre los ingresos brutos percibidos o devengados a partir de septiembre de 2012. La Ley N° 20.630 aumentó en forma permanente, la tasa del impuesto de primera categoría desde un 17% a un 20%, a partir del 1° de enero de 2013, respecto del impuesto que deba declararse y pagarse a contar del AT 2013. El aumento de tasa también se aplica respecto del impuesto de primera categoría en carácter de único, y del impuesto de primera categoría que deba pagarse con motivo del término de giro del contribuyente que se haya producido a partir del 1° de septiembre de 2012.

CIRCULAR N° 49 DE 5 DE NOVIEMBRE DE 2012

Esta presente circular tiene por objeto impartir instrucciones sobre el tratamiento tributario de las donaciones que se efectúen al amparo de dicha ley. La Ley N° 20.565 de 8 de febrero de 2012, regulando la obligación de los donatarios, que según la letra a) del N° 1 del artículo 2° de la Ley 20.565, deben informar al SII el monto de las donaciones, el domicilio, RUT e identidad del donatario en la forma y plazo que éste determine. Igualmente, indica el tratamiento del N° 6, del artículo 2°, de la Ley 20.565, que modificó el artículo 1° Bis, de la Ley 19.885, con el objeto de ampliar

el universo de contribuyentes que pueden hacer uso de los beneficios tributarios por concepto de donaciones con fines sociales establecidas en la referida Ley. Efectivamente, a partir de esta modificación, pueden hacer uso de los beneficios tributarios por concepto de donaciones con fines sociales los contribuyentes del IGC que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50, de la LIR, deduciendo gastos efectivos, como también todos los demás contribuyentes del referido tributo; junto también con los contribuyentes afectos al impuesto único a los trabajadores.

CIRCULAR Nº 59 DE 31 DE DICIEMBRE DE 2012

Esta circular establece una política contra la discriminación, entregando lineamientos de actuación para todos los funcionarios del SII, en el marco de las estipulaciones de la Ley Nº 20.609, que establece medidas contra la discriminación arbitraria.

A través de esta circular el SII ha asumido la tarea de elaborar una política institucional contra la discriminación, que busca entregar lineamientos claros de actuación para todos sus funcionarios basados en el respeto, en la promoción de la tolerancia y el trato digno hacia los contribuyentes y entre los funcionarios de la institución.

CIRCULAR Nº 06 DEL 28 DE ENERO DE 2013

Mediante esta circular el SII instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley 20.630, a la LIR, que rebaja las escalas de tasas de los impuestos Único de Segunda Categoría y GC, perfecciona las normas que permiten efectuar una reliquidación anual del Impuesto Único de Segunda Categoría y establece un crédito por gastos en educación imputable a los referidos tributos.

En cuanto a la reliquidación anual del IUSC, el Art. 1º Nº 18 de la Ley mencionada, sustituyó el Art. 47 LIR, estableciendo la obligación u opción, según corresponda, en consecuencia se pueden distinguir dos situaciones de carácter general en la que podrían encontrarse los contribuyentes del IUSC: 1) los contribuyentes que obtengan rentas por más de un empleador tienen la obligación de efectuar una reliquidación anual, aplicando a la suma anual del total de sus rentas imponibles mensuales, la escala de tasas que resulte en valores anuales y los créditos y demás elementos de cálculo del impuesto; y 2) otros contribuyentes del IUSC que no se encuentren en la situación anterior, ni se encuentren obligados

a declarar el IGC podrán voluntariamente optar por efectuar una reliquidación anual del tributo, aplicando a la suma anual del total de sus rentas imponibles mensuales, la escala de tasas que resulte en valores anuales y los créditos y demás elementos de cálculo del impuesto. El procedimiento para efectuar la reliquidación está detallado en la misma circular.

Además, el Art. 1º Nº 21 de la citada ley, incorporó el Art. 55 ter a la LIR, estableciendo un crédito en contra del IUSC o del IGC, según corresponda, el cual podrá ser imputado por el padre y/o la madre, en atención a los pagos a instituciones de enseñanza pre escolar, básica, diferencial y media, reconocidas por el Estado, por concepto de matrícula y colegiatura y asimismo, por los pagos de cuotas de centros de padres, transporte escolar particular y todo otro gasto de similar naturaleza y directamente relacionado con la educación de su (s) hijo (s). No obstante, el crédito no depende de si las personas señaladas han incurrido efectivamente en dichos gastos en la educación de sus hijos, sino que es la propia LIR la que establece el beneficio de manera directa por un monto representativo de tales. En consecuencia, el beneficiario no debe acreditar haber efectuado dichos desembolsos. Dicho crédito rige a partir del 1º de enero de 2013, por los impuestos que deban declararse y pagarse a contar de esa fecha, es decir, por aquellos ingresos percibidos o devengados, según el caso, durante el año comercial 2012.

CIRCULAR Nº 07 DEL 06 DE FEBRERO DE 2013

Esta circular imparte instrucciones para el reavalúo de bienes raíces no agrícolas no habitacionales, con excepción de estacionamientos y bodegas de conjuntos habitacionales acogidos a la Ley Nº 19.537, sobre Copropiedad Inmobiliaria. Lo anterior comenzó a regir a contar del primer semestre de 2013, conforme a lo dispuesto en la Ley Nº 20.650, mediante Resolución Exenta SII Nº 132, de 31/12/2012, en que se fijaron los valores de terrenos, los coeficientes guías por manzana predial y los factores de ajuste a los valores unitarios de construcción por localización en áreas comerciales, cuando existan, los que se encuentran contenidos en los planos comunales de precios de terreno. Además regula la aplicación excepcional de ajustes al avalúo del terreno de bienes raíces que presentan características no consideradas en la determinación del valor del Área Homogénea correspondiente a su ubicación, por lo que no están registradas en la respectiva ficha descriptiva, como también por hechos o situaciones posteriores a la entrada en vigencia del reavalúo, siempre que afecten negativamente el valor del terreno.

CIRCULAR Nº 19 DEL 15 DE ABRIL DE 2013

Esta circular instruye sobre la aplicación de los beneficios tributarios por la inversión privada en Investigación y Desarrollo contemplados en la Ley Nº 20.570, que se publicó con fecha 6 de marzo de 2012, y que modifica el régimen tributario establecido por la Ley Nº 20.241 de 2008, sobre los beneficios tributarios para los contribuyentes del IDPC que determinan sus rentas efectivas según contabilidad completa, que celebren Contratos de Investigación y Desarrollo (en adelante I & D) con Centros de Investigación registrados por la CORFO o ejecuten proyectos de I & D certificados por dicha entidad.

Los contribuyentes que tienen derecho al uso de los beneficios tributarios que establece, son los de la Primera Categoría de la LIR que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, ya sea, conforme a las normas de los Arts. 14 bis o 20 de la LIR, aún cuando estos últimos se acojan a la exención establecida en el Art. 14 quáter de la referida ley.

Tratándose de contribuyentes que celebren contratos con un centro de investigación, estos tendrán un crédito a deducir del IDPC, respecto de los pagos efectuados en el marco de los citados Contratos, que equivale a un 35% del total de los pagos en dinero efectuados en el ejercicio respectivo en virtud de los Contratos de I & D, debidamente certificados por CORFO, celebrados con Centros de Investigación. Los mismos contribuyentes, tendrán la posibilidad de deducir como gasto necesario para producir la renta, los pagos que efectúen los contribuyentes en virtud de los Contratos de I & D certificados, en aquella parte que no pueda ser deducida como crédito, hasta en 10 ejercicios comerciales consecutivos, a contar del ejercicio en que se otorgue la certificación del Contrato respectivo y se efectúe el pago de los mismos. Dicho plazo es una opción para el contribuyente, pudiendo optar por deducirlos en un solo ejercicio o en dos o más de ellos, hasta un total de 10 ejercicios comerciales consecutivos, rebajando en cada uno de ellos la parte del gasto que estime pertinente.

Tratándose de contribuyentes que ejecuten proyectos de I & D, estos podrán utilizar los beneficios tributarios que la misma Ley establece, respecto de los gastos y desembolsos incurridos en los Proyectos de I & D que realicen de acuerdo a sus propias capacidades internas o las de terceros, siempre que los respectivos proyectos sean debidamente certificados por CORFO. Además podrán deducir como gasto necesario para producir la renta, los pagos y la cuota anual de depreciación de los

bienes físicos del activo inmovilizado por los conceptos a que se refiere el Art. 17 de la Ley, en aquella parte que no puedan ser deducidos como crédito.

CIRCULAR Nº 21 DEL 19 DE ABRIL DE 2013

Mediante esta circular, el SII establece la política de condonación de intereses y sanciones pecuniarias impuestas por infracciones a las obligaciones tributarias contempladas en el Art. 97 Nº 1 Inc. 1º, Nº 2 y Nº 11 del CT.; condonación de recargos por mora en el pago del impuesto territorial y supervisión de la concesión del beneficio.

Esta circular derogó las instrucciones anteriores contenidas en las circulares 42 de 2006, 60 y 64 de 2010, en razón de que la Contraloría General de la República ha ratificado el criterio que considera que las facultades de conocer y otorgar condonaciones que soliciten los contribuyentes, son atribuciones desconcentradas y, en tal carácter, la improcedencia de las autorizaciones para el ejercicio de las mismas que impone la Circular 42 de 2006, complementada por las Circulares 60 y 64 de 2010, que regulan administrativamente la aplicación del beneficio tributario de que se trata.

La política general de condonaciones de los intereses penales y sanciones tributarias fue definida con el objeto de mantener homogeneidad en el tratamiento otorgado a los contribuyentes por las diversas unidades operativas del SII y que les confiere el Servicio de Tesorerías en el ejercicio de la facultad que les acuerda el Art. 192 del CT.

Se determinó que al SII le compete conocer casos de deudas de reciente giro, que el contribuyente quede compelido a efectuar el pago de la parte no condonada al contado y en un plazo perentorio breve, sin perjuicio de la potestad de las autoridades para establecer montos distintos en los casos que así se justifique en el caso particular de que estén conociendo y por razones fundadas, mediante esta circular se establecen porcentajes de condonación como criterio de general aplicación.

CIRCULAR Nº 29 DEL 30 DE JULIO DE 2013

Esta circular tiene por objeto establecer la posición del SII en relación a las nuevas normas de precios de transferencia incluidas en el Art. 41 E de la Ley de la Impuesto a la Renta mediante la Ley 20.630. Respecto a las facultades del Servicio para impugnar y establecer precios, valores y rentabilidades fijas, señala la Circular que podrán ejercerse en los siguientes casos: a) Operaciones Transfronterizas cuando los precios, valores o

rentabilidades de las mismas no se hayan ajustado a los valores normales de mercado, y b) Reestructuraciones o Reorganizaciones Empresariales o de negocios efectuadas por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile, cuando en virtud de ellas se haya producido el traslado de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país, desde Chile a un país, o territorio incluido en la lista a que se refiere el Nº 2 del Art. 41D de la LIR. Operaciones Transfronterizas es un concepto que en opinión del Servicio debe interpretarse en un sentido amplio, y ocurrirá cada vez que se realice cualquier operación entre contribuyentes relacionados de acuerdo al Nº 1 del Art. 41E de la misma ley, cuando uno de ellos se encuentre domiciliado o establecido en Chile y el otro no lo esté. Además se entenderá establecido en Chile, como todo aquel contribuyente que tenga en nuestro país cualquier clase de establecimiento permanente. A fin de ejercer el examen de comparabilidad respecto del valor, precio o rentabilidad de la operación con aquellos normales de mercado, el Servicio considera útiles los factores de comparabilidad de las Guías OCDE sobre Precios de Transferencia, esto es: i) las características de los bienes o servicios; ii) el análisis funcional, es decir de acuerdo a la función cumple cada una de las partes en la operación; iii) cláusulas contractuales, donde se revisa en qué términos han asignado las partes los riesgos y responsabilidades de la operación; iv) las circunstancias económicas de la operación, esto es, su ubicación geográfica, dimensión, grado de competencia, etc. y v) la estrategia empresarial.

En cuanto a los Métodos de Precios de Transferencia del Nº 2 del Art. 41E, la circular dispone lo siguiente: a) el Método de Precio Comparable no Controlado resulta aplicable sólo si entre la operación efectuada y aquella realizada entre partes independientes, o entre las empresas, no existe ninguna diferencia que puedan afectar de manera significativa el precio, o si en caso de existir diferencias, es factible realizar ajustes precisos y razonables que eliminen los efectos de tales diferencias, considerando dicha exigencia de comparabilidad como alta. Este método puede ser aplicado a todo tipo de operaciones, siendo preferible para venta de materias primas negociadas en un mercado abierto y en operaciones financieras como prestamos de dinero ya que el precio de mercado suele ser de dominio público para este tipo de operaciones; b) el Método de Precio de Reventa se considera de mayor utilidad cuando se aplica a actividades de venta y de comercialización, como las de un distribuidor. En algunas ocasiones, el margen de reventa del revendedor en la operación con una parte relacionada se puede determinar tomando

como referencia el margen de reventa obtenido por el propio revendedor sobre artículos comprados y vendidos en operaciones con partes independientes, y en otras se puede determinar tomando como referencia el margen del precio de reventa realizado por empresas independientes en operaciones con otras partes independientes; c) el Método de Costo más Margen es de mayor utilidad cuando en la venta con un relacionado el vendedor o prestador de servicio no aporta activos intangible o únicos a la transacción ni asume riesgos inusuales que justifiquen el aumento de valor; d) el Método Transaccional de Márgenes Netos considera indicadores financieros como el margen operativo sobre costos y gastos, el margen operativo, el retorno sobre activos, el retorno sobre el capital empleado y la llamada Razón Berry que mide el resultado bruto de una operación en relación con sus gastos operativos. Cuando se aplica este método es más importante la comparabilidad funcional que la comparabilidad de sus productos; e) el Método de División de Utilidades implica identifica las utilidades generadas por partes relacionadas en operaciones similares. Las utilidades conjuntas pueden ser el total de utilidades obtenidas en esas operaciones o las utilidades residuales que representen utilidades que no se hayan podido atribuir a ninguna de las partes mediante los métodos anteriores. Luego, las utilidades se reparten entre las partes relacionadas en función de una base económica válida que se aproxime al reparto que se hubiera esperado entre partes independientes, en base de información de mercado e interno; f) en el caso de los Métodos Residuales, el Servicio considera que es el contribuyente quién deberá justificar las características y circunstancias especiales de las operaciones que no permiten aplicar los otros métodos mencionados precedentemente.

Respecto de la entrega de antecedentes mínimos que debe acompañar el contribuyente para no ser multado con el 5% del monto de la diferencia determinada, deben acompañarse la declaración jurada a que se refiere el N° 6, del Art. 41 E de la LIR, así como los antecedentes que respalden o acrediten la información proporcionada. De igual forma, deben acompañarse los demás antecedentes que requiera este Servicio para el examen y revisión de las declaraciones de impuesto. Se entenderá que el contribuyente cumple oportunamente, cuando lo hace dentro de los plazos que se establezcan en los requerimientos o notificaciones de antecedentes, o bien, dentro del plazo a que se refiere el Art. 63 del CT, cuando se requiera al contribuyente mediante Citación. El Servicio deberá certificar la entrega de los antecedentes en la forma dispuesta en el Art. 59 de la misma ley.

En cuanto a los acuerdos anticipados de precio, la circular regula además de su solicitud por el contribuyente y la forma en cómo debe resolverse dicha solicitud, sino que, además, se pronuncia sobre la vigencia de la misma, y las facultades que tiene el SII para su revocación. Finalmente se refiere a los ajustes que puede hacer el contribuyente en aquellos casos en que el Servicio considere que existan diferencias en los valores, precios o rentabilidades de las operaciones llevadas a cabo con personas relacionadas.

CIRCULAR Nº 33 DEL 20 DE JUNIO DE 2013

Esta Circular reemplaza a la Circular Nº 46, de 2006 y actualiza las instrucciones relativas al procedimiento relacionado con la declaración de cálculo del avalúo fiscal de la edificación de cada unidad de los bienes raíces acogidos al régimen de copropiedad inmobiliaria establecido en la Ley Nº 19.537, facilitando y agilizando la determinación de dicho avalúo. Para estos efectos la Circular establece obligación de presentar la declaración jurada llamada “Cálculo del Avalúo Fiscal de la Edificación Terminada de Cada Unidad Acogida a la Ley de Copropiedad Inmobiliaria” (Formulario Nº 2803), la que debe ser presentada en los casos de Condominios tipo A y B, de acuerdo al Art. 2 de la ley previamente señalada. De igual forma, establece una declaración jurada anexa de “Cálculo de Avalúo Fiscal Considerando Avalúo del Terreno de Cada Unidad” (Formulario Nº 2803B), para los casos de Condominios tipo B, las que son efectuadas por el primer propietario del condominio o por su representante. La circular establece además que contribuyentes deben solicitar Antecedentes Previos, presentando el Formulario Nº 2118, “Solicitud de Modificación al Catastro de Bienes, a lo que el Servicio extenderá un “Certificado de Antecedentes Previos para el cálculo del Avalúo Fiscal” dentro del plazo de 5 días desde la presentación del formulario, extendiéndose dicho plazo a 10 días si el formulario ha sido presentado en una Unidad del Servicio que carezca de personal que se desempeñe en el área de Avaluaciones.

Además, reitera que de acuerdo a lo señalado en el Art. 4 de la Ley 17.235 la tasación de un terreno debe considerar la superficie, el sector de ubicación y las obras de urbanización y equipamiento, mientras que la tasación de una edificación debe considerar la superficie, clase, calidad, antigüedad y la ubicación del sector comercial, y en ambos casos de acuerdo a las tablas de valores unitarios definidas por el Servicio, las que distinguen entre copropiedades con unidades con destino habitacional, sin destino habitacional y copropiedades con unidades de ambos destinos.

Finalmente establece los pasos que debe seguir el SII para calcular el avalúo fiscal en los casos de Condominios tipo A y B.

CIRCULAR Nº 37 DEL 30 DE JULIO DE 2013

Mediante esta circular se complementan las instrucciones impartidas en la Circular Nº 15 de 2010, relativa a las tasaciones que debe efectuar el SII en la tramitación de Concesiones Marítimas. El Servicio, al momento de tasar construcciones ubicadas en el Área Costa Litoral y que se prolongan más allá de la línea de la más baja marea, y en el Área Fluvial o Lacustre, que se prolongue más allá de la línea de las aguas mínimas en sus bajas normales, deberá hacerlo sobre el total de la construcción u obra, considerándola como una unidad indivisible. Lo anterior rige tanto para efectos de la determinación del Impuesto Territorial aplicable, como para los fines que establece el Reglamento de Concesiones Marítimas.

OFICIOS

ORD. Nº 1456, DE 03/07/2013.

Para efectos de determinar las rentas gravadas de la sociedad de profesionales que indica, se podrá considerar el eventual resultado de pérdida que se produzca en la venta del automóvil en referencia, en caso que éste se encuentre registrado como parte de su activo inmovilizado destinado al giro del negocio y haya resultado necesario para generar las rentas de la sociedad; debiendo reconocerse para estos efectos como costo tributario de la venta, el valor neto del bien a la fecha de la venta, esto es, su valor de adquisición actualizado, menos las depreciaciones acumuladas correspondientes; todo lo cual se debe entender sin perjuicio de las facultades de este Servicio contempladas en el Art. 64 del CT., para la tasación del precio asignado a la venta en caso que éste resulte notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Se hace presente que cuando el uso o goce del automóvil que realiza el socio de la empresa, no resulte necesario para producir la renta, la pérdida referida no podrá ser deducida para efectos de determinar la renta de la sociedad, y además, se le aplicará como renta a dicho socio, la

presunción de renta establecida en el literal iii), del Inc. 3º, del Art. 21 de la LIR, la que equivale a un 20% del valor del bien para fines tributarios.

ORD. Nº 1346, DE 20/06/2013.

Para determinar si una determinada empresa tiene como actividad principal la posesión o explotación de derechos sociales o acciones, y de acuerdo con ello, si puede o no acogerse al régimen que regula el Art. 14 bis, debe atenderse a los bienes que forman parte de los activos de dicha empresa. Por tanto, si los derechos sociales o acciones no forman parte de los activos de la empresa, encontrándose excluidos de su contabilidad, el sólo hecho que el empresario individual mantenga tales derechos o acciones en su patrimonio personal no es obstáculo para que la empresa individual pueda acogerse al régimen de tributación establecido en el Art. 14 bis de la LIR, siempre que se cumplan los demás requisitos que la ley establece al efecto. En tal caso, el empresario, en su calidad de persona natural, debe tributar directamente con el GC por los retiros y dividendos que efectúe o perciba desde las sociedades en las cuales posee los citados derechos o acciones.

ORD. Nº 1325, DE 18/06/2013.

Para determinar si una determinada empresa individual tiene como actividad principal la posesión o explotación de derechos sociales o acciones, y de acuerdo con ello, si puede o no acogerse al régimen que regula el Art. 14 bis de la LIR, debe atenderse a los bienes que forman parte del activo de dicha empresa. Si los derechos sociales o acciones no forman parte de los activos de la empresa individual, encontrándose excluidos de su contabilidad, el sólo hecho que el empresario individual mantenga tales derechos o acciones en su patrimonio personal no es obstáculo para que la empresa pueda acogerse a lo dispuesto en el referido Art. 14 bis, siempre que se cumplan los demás requisitos que la ley establece al efecto. En tal caso, el empresario, en su calidad de persona natural, debe tributar directamente con el GC por los retiros y dividendos que efectúe o perciba desde las sociedades en las cuales posee los citados derechos o acciones. Por su parte, los retiros que efectúe en su calidad de persona natural, provenientes de empresas acogidas al régimen simplificado del Art. 14 bis de la LIR, incluida la empresa individual, pueden ser reinvertidos en los términos previstos por el Art. 14, letra A) Nº 1, letra c) del mismo texto legal y cumpliendo los requisitos que allí se establecen, en

otras empresas obligadas a declarar su rentas efectiva según contabilidad completa y llevar registro FUT.

ORD. Nº 1307, DE 14/06/2013.

El mayor valor obtenido en la enajenación de ADRs de compañías nacionales, efectuada en el exterior por inversionistas extranjeros sin domicilio ni residencia en nuestro país, no se encuentra gravado con el IA en carácter de único establecido en el Inc. 3º del Art. 10 y 58 Nº 3 de la LIR. Se confirma el tratamiento tributario que debe darse al mayor valor obtenido en la enajenación de los ADRs señalados, cuando ésta es efectuada por un contribuyente sin domicilio o residencia en el país, contenido en los pronunciamientos anteriores de este Servicio, en el sentido que los ADRs se consideran bienes situados en el exterior y por tanto, la renta proveniente de ellos tiene su fuente en el exterior y no en Chile.

ORD. Nº 1270, DE 11/06/2013.

El traspaso efectuado desde la cuenta de ahorro voluntario a su cuenta de capitalización individual, constituye una cotización obligatoria, sin importar la fecha en la cual se efectuaron los depósitos de ahorros voluntarios. Cuando se efectúan retiros de ELD con cargo a recursos de la cuenta de ahorro voluntario que el pensionado ha traspasado a su cuenta de capitalización individual, éstos siguen el mismo tratamiento tributario que los retiros de ELD que se efectúan con cargo a cotizaciones obligatorias. Por consiguiente, la tributación de los referidos retiros efectuados con cargo a cotizaciones obligatorias, dependerá de la fecha en que se efectuó el primer retiro. Si el primer retiro se efectuó antes del 7 de noviembre de 2001, el régimen tributario aplicable es el del ex Art. 71 del D.L. Nº 3.500, de 1980. En cambio, si a la fecha indicada el contribuyente no había realizado retiro alguno, los retiros de ELD que se efectúen con cargo a cotizaciones obligatorias, deben sujetarse al régimen establecido en el Art. 42 ter de la LIR, aun cuando tales cotizaciones se hubiesen realizado con anterioridad a dicha fecha. No obstante lo anterior, debe tenerse presente que si el contribuyente pensionado, ha enterado cotizaciones encontrándose vigente el Art. 42 ter de la LIR, deberá determinar nuevamente su ELD, y al efectuar retiros con cargo a este nuevo ELD, en aquella parte que corresponda a cotizaciones enteradas a partir de la vigencia del Art. 42 ter ya señalado, quedará afecto al régimen establecido en dicha disposición legal.

ORD. Nº 1269, DE 11/06/2013.

Para los efectos del cómputo del plazo de un año establecido en el Inc. 3º, del Art. 18 de la LIR, se debe considerar la fecha de la inscripción en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces, del título que da cuenta de la adquisición y posterior enajenación del bien raíz.

Por consiguiente, en el caso que se analiza, el inicio del cómputo del plazo para la aplicación de la presunción legal de habitualidad que establece dicha norma, se cuenta desde la fecha de la referida inscripción..

ORD. Nº 916, DE 08/05/2013.

El SII determinó que las sumas remesadas por los servicios prestados por la empresa extranjera XXX, cumplen con las condiciones para ser calificadas como una comisión, de aquellas a que se refiere el Art. 59, Inc. 4º, Nº 2 de la LIR y en consecuencia se encuentran exentas del IAIA, siendo necesario para gozar de la referida exención, que las respectivas operaciones sean informadas a este Servicio, en el plazo que éste determine, así como las condiciones de la operación, pudiendo ejercer las facultades del Inc. 1º, del Art. 36 de la LIR. En todo caso, se hace presente que la calificación de la naturaleza jurídica de los servicios prestados, se efectuará en la instancia de fiscalización respectiva, atendidas las prestaciones efectivas que realice la empresa TGC a sus clientes.

ORD. Nº 841, DE 25/04/2013.

El SII determinó que tanto el Formulario Nº 22 como las instrucciones para su llenado, encuentran su fundamento en la LIR. En la situación planteada, tal deducción se contempla en el Art. 55 letra a) de dicha ley, razón por la cual no existe un motivo para modificar la estructura de dicho formulario ni sus instrucciones. Tampoco existe una norma legal que autorice la deducción del GC como sugiere el contribuyente en su presentación, razón por la cual procedería instruir sobre la materia

ORD. Nº 840, DE 25/04/2013.

Teniendo presente que lo indicado en el Oficio 2.923 de 1998, en lo relativo a la aplicación de la facultad de tasación del Art. 64 del CT., no se encuentra vigente atendida la incorporación del Inc. 5º a dicha norma legal con posterioridad a la dictación del referido Oficio; el SII señaló que una corporación no es asimilable para estos efectos, a una empresa

individual, a una sociedad o a un contribuyente del Art. 58 N° 1 de la LIR, concluyendo que no es posible aplicar las normas de excepción contenidas en el Inc. 5°, del Art. 64 del CT., al caso del aporte de activos que efectúe una corporación en la constitución de una nueva sociedad, o bien, en el aumento de capital de una preexistente.

ORD. N° 829, DE 23/04/2013.

El SII indicó que, tal como lo señala el Oficio N° 2.454 de 2001 de dicho órgano, las sumas pagadas para la adquisición del derecho de opción, corresponden a una inversión efectiva que debe activarse y ser calificada como un activo intangible para efectos tributarios. Dichas sumas sólo podrán cargarse al resultado tributario, mediante su castigo en el momento en que tal derecho se enajene, o bien, cuando se acredite que el mismo ha perdido todo su valor para la empresa que realizó la inversión, lo que ocurre en la situación analizada cuando se ejerce la opción, atendido que se extingue el referido derecho.

ORD. N° 723, DE 15/04/2013.

Atendido el sentido de las normas de control contenidas en el Art. 21 de la LIR, y el concepto genérico de préstamo contenida en dicha disposición, cual es evitar que por esta vía se efectúen retiros encubiertos de utilidades afectas a los impuestos de la referida Ley, el SII estimó que se comprenden bajo dicho concepto los depósitos a plazo efectuado en un banco nacional o extranjero. No obstante lo anterior, precisó que el hecho que una determinada operación pueda ser catalogada como préstamo, no implica necesariamente que se aplique lo dispuesto en el Art. 21 respecto de ella, sino que para tal efecto, se requiere la concurrencia de los demás requisitos que establece la referida disposición legal para calificar dichas sumas como un retiro encubierto de cantidades afectas a los impuestos GC o Adicional. De esta manera, si el referido depósito tiene por objeto constituir una inversión a plazo, en una entidad bancaria nacional o extranjera, cuya rentabilidad se encuentre pactada en condiciones normales de mercado, no resulta aplicable lo dispuesto en el Art. 21 de la LIR. Un préstamo efectuado por una empresa o sociedad a una entidad perteneciente al mismo grupo empresarial, relacionada en los términos previstos en el Art. 100, de la Ley 18.045 sobre Mercado de Valores, que no tenga como beneficiario final al propietario socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva, no cumple con la hipótesis de aplicación del Inc. 3°

y final del Art. 21 de la LIR. Sin perjuicio que la Ley 20.630, sustituyó el Nº 4 del Art. 74 de la LIR, las normas sobre la forma y oportunidad en que deben practicarse las retenciones de *IAlA*, en el caso de la remesa de dividendos efectuada por una sociedad anónima constituida en el país, a accionistas sin domicilio ni residencia en Chile, no fueron modificadas de manera sustantiva, razón por la cual, mientras no se dicten nuevas instrucciones, deben continuar aplicándose aquellas vigentes sobre la materia, las que se encuentran contenidas principalmente en la Circular 53 de 1990. De acuerdo a ello, la situación tributaria de tales distribuciones quedan determinadas a la fecha en que éstas se efectúen, a menos que la utilidad tributaria acumulada por este tipo de sociedades al término del ejercicio inmediatamente anterior, no sea suficiente para cubrir en todo o parte el dividendo que se distribuya, esto último sólo respecto del monto del dividendo no cubierto con la citada utilidad.

ORD. Nº 699, DE 10/04/2013.

Si la sociedad de personas efectúa una devolución formal de capital y ésta resulta imputada a utilidades financieras capitalizadas, ésta adquiere el carácter de retiros en exceso y no el de un ingreso no constitutivo de renta. La tributación de dichas cantidades, se producirá en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en el Art. 14, A), Nº 3, a) de la LIR. De acuerdo a lo indicado, la devolución de capital imputada a utilidades financieras adopta el carácter de retiro en exceso, debiendo éste afectarse con impuesto en la oportunidad señalada en la letra anterior.

ORD. Nº 583, DE 22/03/2013.

La nuevas normas contenidas en el Art. 34 bis Nº 2, de la LIR, rigen a contar del primero de enero de 2013, conforme a lo dispuesto en el Art. 8º, de la Ley Nº 20.630. En consecuencia, la primera oportunidad en que se deberá evaluar el cumplimiento de los requisitos y límites de venta, bajo la vigencia del nuevo Nº 2, del Art. 34 bis de la LIR, es al 31 de diciembre de 2013, por lo que en caso de incumplir o exceder los límites de venta conforme a las nuevas normas, pasarían a incorporarse al régimen general de renta efectiva a partir del primero de enero de 2014, debiendo declararse la renta efectiva respecto de dicho período.

ORD. N° 489, DE 12/03/2013.

Los intereses correspondientes a bonos emitidos en pesos en Chile, conforme a la NCG N° 304, por una empresa constituida en el extranjero, que se paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición de los titulares de dichos instrumentos, que sean inversionistas sin domicilio ni residencia en el país, no se encuentran afectos a IA, en consideración a que se trata de rentas de fuente extranjera, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición de contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile, aun cuando el pago se efectúe a través de un mandatario domiciliado o residente en el país, y por tal motivo tampoco corresponde que se practique una retención de impuestos en conformidad al Art. 74, N° 4 de la LIR, sobre dichas cantidades. Con todo, en el evento que se produzca para el inversionista no domiciliado ni residente en el país, una renta distinta a los intereses, cuya fuente se encuentre situada en Chile, como por ejemplo, producto de la variación del tipo de cambio de la moneda respectiva o del reajuste pactado entre la fecha de provisión de los fondos al banco designado y la fecha en que éste efectúa la remesa al exterior, ésta se encontrará afectada al IA y en consecuencia, el impuesto sobre dichas cantidades deberá ser retenido y pagado en arcas fiscales, de acuerdo a lo dispuesto en los Arts. 74 N° 4 y 79, de la LIR, por el mandatario designado al efecto.

ORD. N° 488, DE 12/03/2013.

Las rentas provenientes de las operaciones de compra y venta de moneda extranjera que describe en su presentación, corresponden a rentas de fuente chilena, sujetas a las reglas generales de tributación establecidas en la LIR. Para los efectos de operar en nuestro país en la compra y venta de moneda extranjera, y siempre que el contribuyente no cuente ya con un número de RUT asignado, podrá obtenerlo a través del mecanismo simplificado que establece la Resolución Exenta N° 36, de 2011, dando cumplimiento a los requisitos y obligaciones que la misma contempla al efecto.

ORD. N° 323, DE 20/02/2013.

Del análisis de los antecedentes aportados, el SII señaló que en la medida que la empresa ocurrente desarrolle en forma exclusiva las actividades de carácter financiero indicadas en sus estatutos, no se observa inconveniente legal alguno para que ese Ministerio haciendo uso de la facultad otorgada en el Inc. final del N° 1 del Art. 59 de la LIR, califique mediante

resolución fundada, la actividad desarrollada por la entidad ocurrente como de carácter financiero, ello bajo la condición que dicha situación se mantenga en el tiempo; perdiéndose por consiguiente dicha calidad, para los efectos de la citada norma legal, cuando en cualquier momento, desarrolle actividades ajenas a ese carácter.

ORD. Nº 283, DE 14/02/2013.

El Servicio determinó que no es procedente sostener que los créditos por impuestos pagados en el extranjero, tanto respecto de la suma acreditable contra el IDPC como el remanente de crédito contra impuestos finales, deban seguir la misma suerte que el FUT en un proceso de división. Lo anterior, por cuanto este Servicio en su jurisprudencia administrativa ha sostenido invariablemente que en los casos de reorganización de empresas, los créditos tributarios que se determinen en favor de los contribuyentes, sólo pueden ser aprovechados o recuperados por éstos, en razón de que se trata de créditos que han sido concebidos en la Ley para que sean aprovechados sólo por los contribuyentes que los generen sin que puedan ser transferidos o transmitidos a un contribuyente distinto.

Por lo tanto, si bien las utilidades acumuladas y la utilidad provisoria determinada a la fecha de la división debe distribuirse entre las sociedades resultantes de la misma, en proporción al patrimonio neto respectivo, el crédito por impuestos pagados en el extranjero sólo puede ser aprovechado por el contribuyente que percibió los referidos dividendos y en ningún caso, por la nueva sociedad resultante de la división

ORD. Nº 116, DE 22/01/2013.

En relación con lo solicitado, y del análisis de los antecedentes acompañados a la presentación, se informa que este Servicio, es de opinión y salvo mejor parecer de esa Secretaría de Estado, que en la medida que la empresa XXX, desarrolle en el país en forma exclusiva las actividades de carácter financiero explicitadas en el numeral /i/ del Art. segundo, de sus estatutos, no se observa inconveniente legal alguno para que ese Ministerio, haciendo uso de la facultad otorgada por el Inc. final del Nº 1, del Art. 59° de la LIR, califique mediante Resolución fundada, la actividad desarrollada por la entidad recurrente como de carácter financiero, ello bajo la condición de que dicha situación se mantenga en el tiempo; perdiéndose por consiguiente dicha calidad, para los efectos de la citada norma legal, cuando en cualquier momento, desarrolle otras actividades

ajenas a su giro financiero. En cuanto a las actividades complementarias que dicha sociedad también puede desarrollar conforme a sus estatutos, se señala que éstas tendrán el carácter de financiero, siempre y cuando digan estricta y directa relación con las actividades principales que desarrolla la citada empresa.

ORD. Nº 76, DE 15/01/2013.

Considerando que el CDTI suscrito con Perú permite acreditar en Chile los impuestos aplicados en dicho país, el SII estima que bajo esa expresión se comprende el caso en que tales impuestos se encuentran determinados, devengados y declarados, faltando sólo su pago por haberse diferido el mismo, conforme a la legislación peruana.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente que en la situación descrita, será la instancia de fiscalización respectiva quién deberá determinar si los impuestos que pretenden ser acreditados en el país se encuentran efectivamente aplicados. De igual forma, en dicha instancia, el SII deberá verificar que el pago de tales impuestos se efectúe en los plazos legales que corresponda y por los montos determinados, devengados y declarados, circunstancia que, de no ocurrir, podría originar el rechazo del crédito.

ORD. Nº 75, DE 15/01/2013.

El SII determinó que las disposiciones contenidas en los Inc. s 2º y siguientes del Art. 15 y en los Inc. 3º y siguientes del Nº 9, del Art. 31, ambos de la LIR, a partir de las modificaciones introducidas por la Ley 20.630, se aplican a la fusión de sociedades, comprendiendo bajo este concepto tanto a la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, como al caso de la fusión por incorporación, cuando la sociedad absorbente haya efectuado una inversión en acciones o derechos sociales en una o más sociedades que posteriormente resultan absorbidas por aquella.

ORD. Nº 74, DE 15/01/2013.

El texto del nuevo Art. 21 de la LIR rige a contar del 1º de enero de 2013, respecto de los hechos que se produzcan a partir de esa fecha. Conforme a ello, las nuevas normas sólo se aplican a los préstamos que se efectúen a contar de esa fecha. Debe tenerse presente, que en caso que los préstamos otorgados con anterioridad a la vigencia de la norma señalada,

experimenten con posterioridad a ella, alguna modificación de sus elementos esenciales, de tal magnitud que permitan calificarlos como nuevos préstamos, les resultarán aplicables las disposiciones del nuevo texto del Art. 21 de la LIR, aun cuando el préstamo original haya sido otorgado con anterioridad a la vigencia de dicha norma. Finalmente, cabe señalar que la fecha en que se ha otorgado el préstamo o las modificaciones a éstos, en su caso, se acreditarán en la instancia de fiscalización respectiva, en conformidad a lo dispuesto en el Art. 21 del CT., a través de todos los medios de prueba de que pueda hacerse valer el contribuyente, particularmente aquellos que sean necesarios y obligatorios para él.

ORD. Nº 3531, DE 31/12/2012.

En conformidad a lo dispuesto por el Inc. 2º, del Nº 2, del Art. 41 C, de la LIR, el impuesto corporativo pagado por CCC en el Reino de Bélgica, por las utilidades anuales devengadas, y posteriormente distribuidas por en forma de dividendos a la empresa BBB, y que esta última remesa también a título de dividendos a la empresa AAA en Chile, puede ser acreditado por esta última contra el IDPC que en Chile afecte a dichas utilidades, en la medida que se cumplan las condiciones y requisitos sobre normas relativas a la doble tributación internacional. Respecto del cumplimiento los requisitos establecidos en el Nº 2, del Art. 41, de la LIR, este debe verificarse al momento en que las referidas utilidades sean remesadas a la República de Chile (CCC y BBB domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10%).

ORD. Nº 3433, DE 18/12/2012.

Las sociedades de profesionales formadas por profesionales de profesiones diferentes son contribuyentes de primera categoría, ya que al no ser idénticas, similares, afines o complementarias y además, ya que el objeto de la sociedad no es exclusivo en cuanto a la prestación de servicios o asesorías profesionales, pues incluye la posibilidad de comercializar instrumental y equipos médicos.

ORD. Nº 3302, DE 03/12/2012.

Se confirma el criterio que expone en su presentación, respecto a que el costo tributario de los derechos sociales adjudicados en la partición de una comunidad hereditaria, para el evento de su enajenación a una sociedad relacionada en los términos del Inc. cuarto, del Art. 41, de la LIR,

corresponderá a su valor de adquisición, el cual se determina conforme a las normas de valoración contenidas en los Art. 46, 46 bis y 47 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

ORD. N° 3211, DE 20/11/2012.

Los contratos sobre instrumentos derivados suscritos por contribuyentes que declaran su renta efectiva en la Primera categoría, según contabilidad completa, deben registrarse para efectos tributarios, sólo cuando se cumplan las condiciones o requisitos acordados para su cumplimiento, momento a partir del cual y siempre que se reúnan los requisitos que lo hagan procedente, corresponderá la aplicación del mecanismo de corrección monetaria, conforme a las reglas generales del Art. 41 de la LIR. Las rentas provenientes de los mismos instrumentos, se deberán reconocer en el ejercicio en que se perciban, conforme lo dispone el Inc. 2° del Art. 29, de la LIR, salvo en el caso en que las inversiones generadoras de los respectivos resultados formen parte del patrimonio de contribuyentes del IDPC que demuestren sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, y que perciban rentas de los N°s 1, 3, 4 y 5 del Art. 20, de la LIR, los que deberán reconocer dichos resultados en el ejercicio de su percepción o devengo.

ORD. N° 3209, DE 20/11/2012.

Para todos los efectos tributarios, el costo de los activos no monetarios provenientes de una sociedad absorbida, con motivo de haberse reunido en una sola persona el 100% de las acciones o derechos sociales, debe considerar la revalorización o mayor valor asignado a éstos por concepto de goodwill. Por tanto, es ese mismo valor el que debe considerarse para la aplicación de lo previsto en el Inc. 5°, del Art. 64, del CT. Sin perjuicio de lo anterior cabe hacer presente que dicha norma exige que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante, y que el SII, para los fines de determinar la aplicación de la citada norma, no puede calificar a priori, sin un análisis detallado de los antecedentes del caso, la legítima razón de negocios declarada, la que, entre otros requisitos que la propia norma señala, deben concurrir para que no resulte aplicable la facultad que tiene el SII para tasar el valor de aporte de los activos.

ORD. Nº 3006, DE 05/11/2012.

Si bien el SII estima que los efectos de la caducidad de los derechos emanados del Art. 11 ter del D.L. Nº 600, de 1974, corresponde a una materia que escapa a su competencia, en cuanto no se refiere estrictamente a materias tributarias, el Servicio sostiene que en virtud de lo dispuesto por el Art. 3 transitorio de la Ley Nº 20.469, se concluye que la opción que reglan sus Inc. s 2º y siguientes, consiste en la sustitución del régimen de invariabilidad de que gozaba el inversionista extranjero, por el régimen del Art. 11 ter, del D.L. Nº 600, de 1974, con las particularidades que establece. Por tanto, en caso de incumplirse la obligación de información impuesta por la Ley, y producida la caducidad referida, este servicio concuerda con lo señalado por esa Vicepresidencia Ejecutiva, en términos de que ello implica la caducidad de todos los derechos a que se refiere dicha disposición legal, sin que pueda entenderse que por haberse producido tal incumplimiento y operado la referida sanción, el contribuyente pueda volver a gozar de los derechos establecidos en los contratos que había celebrado con anterioridad al ejercicio de la opción que contemplaba la Ley 20.469, los cuales ya no se encuentran vigentes, lo que nada tiene que ver con que en el régimen especial que establece para la aplicación de lo dispuesto del Art. 11 ter, del D.L. 600, de 1974, y obviamente en el entendido de que dicho régimen se encuentre vigente, se haya reconocido un período especial en que el contribuyente puede gozar de los derechos emanados de contratos de inversión extranjera celebrados previamente, cuyos regímenes de invariabilidad han sido sustituidos por el que contempla la comentada Ley 20.469, en su Art. 3 transitorio.

ORD. Nº 3005, DE 05/11/2012.

En este oficio el SII analizó los efectos tributarios de un acto jurídico que califica como resciliación de un contrato de compraventa de acciones, en que el precio establecido tiene una parte fija y determinada que se pagó en el momento de la firma del contrato, y otra parte variable, determinable y condicional, sujeta a que se alcancen determinados niveles de utilidades, cuyo pago se concretaría durante los ejercicios 2011 y 2012. El SII determinó que no constituye estrictamente una resciliación ya que su objeto no es extinguir obligaciones, ello considerando que las obligaciones que emanan del contrato de compraventa de acciones que se pretende resciliar, una ya se encuentra cumplida y otra, la del 'componente variable', en tanto sujeta a condición suspensiva, aún no nace a la vida jurídica. En consecuencia,

el nuevo contrato que señala, sólo produciría efecto respecto de la parte del precio sujeto a condición suspensiva, pues respecto de éste no estaría mutando ninguna realidad consolidada, ni alterando ni extinguiendo derechos u obligaciones ya establecidos o consolidados, y en ese estado puede ser alcanzada por los efectos del nuevo contrato. Por lo tanto, y no obstante los términos del nuevo contrato, cabe expresar que éste no altera la obligación tributaria de la vendedora de pagar los impuestos a la renta que correspondan sobre la renta devengada como consecuencia del pago de la parte fija del precio de la compraventa de acciones.

ORD. Nº 2945, DE 29/10/2012.

El SII determinó que en relación a si, para los efectos de la liquidación de una comunidad formada con motivo de la disolución de una sociedad conyugal, se debe tasar los bienes de ésta al valor corriente en plaza a la fecha de la liquidación. En consecuencia, el valor corriente en plaza es aquel que corresponda al bien de que se trate a la fecha de la adjudicación.

ORD. Nº 2924, DE 29/10/2012.

No existe inconveniente, desde el punto de vista tributario, para que un partícipe otorgue un mandato a un agente intermediario, para que éste a su vez, firme en su representación un mandato de liquidación por transferencia establecido en la Res. Ex. Nº 136 de 2007, de este Servicio, siempre que el respectivo mandato sea otorgado en forma previa a la liquidación y transferencia de las cuotas, y la Institución Intermediaria, dé cumplimiento a todas las obligaciones establecidas por la Ley y por las instrucciones dictadas por el SII. El mandato de liquidación por transferencia, en la medida en que exista el mandato previo de la persona natural partícipe del Fondo Mutuo de origen a BBB Agencia de Valores S.A., puede ser firmado por este último en representación del primero.

ORD. Nº 2922, DE 29/10/2012.

No obstante la derogación del Art. 18 ter de la LIR y la incorporación del Art. 107 a este mismo texto legal, el pronunciamiento de este Servicio, sobre el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de sociedades anónimas abiertas, provenientes del canje de ADRs, contenido en el Oficio Nº 1705 de 2006, se mantiene vigente. De acuerdo con ello, el mayor valor en la venta de acciones provenientes de un canje de ADR por acciones, puede acogerse al beneficio tributario

dispuesto en el Art. 107 de la LIR, en el caso que el ADR que las representa haya sido adquirido en una bolsa de valores o en otra de las circunstancias que dicha disposición legal establece, y siempre que se cumplan los demás requisitos legales, incluidos en la Circular Nº 7, del año 2002.

ORD. Nº 2895, DE 26/10/2012.

El Servicio determinó que no se presentan las normas de relación del Art. 17 de la LIR, cuando la enajenación de las acciones sea efectuada por la sociedad a uno de sus socios, quien actúa como comprador, y por tanto, cuando el enajenante no sea socio ni accionista del adquirente, ni tenga un interés patrimonial en este último. Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, el SII indicó que la aplicación del indicado criterio en la situación específica que consulta, así como la verificación de los demás elementos que determinan la tributación aplicable al mayor valor obtenido en la enajenación de las acciones que señala, es una materia que debe ser definida en las instancias de fiscalización que corresponda.

ORD. Nº 2893, DE 26/10/2012.

El SII determinó que el pago de un servicio integral relacionado con el registro de marcas y patentes de invención, que se presta a través de un consejo o informe, dichas sumas se encontrarían afectas al IA establecido en el Inc. final, del Nº 2, del Inc. 4º, del Art. 59, de la LIR, con tasa de 15% o 20%, según sea el caso. La aplicación de la tasa del 20% procederá cuando el acreedor o beneficiario de las remuneraciones se encuentre constituido, domiciliado o residente en alguno de los países incluidos en la lista que establece el Art. 41 D, de la LIR, o bien, cuando posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentre bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro.

ORD. Nº 2891, DE 26/10/2012.

Conforme a lo dispuesto por el Nº 9, del Art. 17, de la LIR, el SII concluyó que no constituye renta para los herederos la adquisición de las acciones señaladas por sucesión por causa de muerte, y que en virtud de lo establecido en la letra f), del Nº 8, del Art. 17, de la LIR, no constituye renta el mayor valor obtenido en la adjudicación de las mismas acciones, efectuada como consecuencia de la partición de la comunidad

hereditaria, a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos. A juicio de la autoridad, ello resulta aplicable tanto respecto de las particiones efectuadas por un partidor, como de las efectuadas por los comuneros, ya que la norma legal citada no efectúa distinciones al respecto y, conforme al Título X, del Libro III, del CC., la partición de la comunidad hereditaria se puede realizar en cualquiera de estas formas. Adicionalmente, indicó respecto a la enajenación de las acciones adjudicadas que el tratamiento tributario excepcional contemplado por el Art. 107, de la LIR, en lo principal respecto de las acciones que contempla dicha no se encuentra comprendida entre las formas de adquisición que permiten acogerse a sus beneficios. Finalmente, en el caso de acciones de sociedades anónimas adquiridas por el causante con anterioridad al 31 de enero de 1984, y que luego son adquiridas por sucesión de causa de muerte por sus sucesores, no conservan respecto de estos últimos el tratamiento tributario previsto en el Art. 3º, de la Ley Nº 18.293, ya que su adquisición por estos últimos tiene lugar con posterioridad a dicha fecha.

OFICIOS IVA

ORD. Nº 2373, DE 07.09.2012

Respecto a la exención del Art. 12 letra B) Nº 10 del DL Nº 825, de 1974, el SII determinó que para su procedencia se requiere que los extranjeros hayan convenido formalmente un proyecto de inversión extranjera con el Estado de Chile; que los bienes de capital importados formen parte del proyecto de inversión respectivo; y que estos bienes de capital, estén contenidos en el listado Decreto Supremo Nº 370 de 14.12.2006, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción. Para los nacionales se requiere que los bienes de capital importados no se produzcan en Chile en calidad y cantidad suficientes; que dichos bienes formen parte de un proyecto de inversión nacional similar a otro de inversión extranjera destinado a producir bienes o servicios de la misma especie o características semejantes; que la inversión sea considerada de interés para el país y que los bienes de capitales se encuentren en el listado mencionado.

ORD. Nº 2475, DE 25.09.2012

El SII concluyó que los servicios de observación de semillas en campos experimentales, constituyen una actividad gravada con IVA, por tratarse de actividades propias de un laboratorio, clasificadas en el Art. 20, Nº 4, de la LIR.

ORD. Nº 2554, DE 01.10.2012

El Servicio señaló mediante este oficio que procede aplicar la franquicia contenida en el Art. 21º, del D.L. Nº 910, a los contratos de reparación y mantención, a efectuarse en las unidades habitacionales cumplan con los requisitos para ser considerados en su conjunto como condominio de viviendas sociales, según lo manifestado por la correspondiente Dirección de Obras Municipales de la Municipalidad. Lo anterior implica que forman parte integrante del citado condominio, no sólo las unidades habitacionales sino que también los bienes comunes que lo conforman, tal como lo dispone la legislación vigente sobre copropiedad inmobiliaria, contenida en la Ley Nº 19.537.

ORD. Nº 2900, DE 26.10.2012

El SII indicó que la aplicación de los conceptos establecidos en el Reglamento Sanitario de los Alimentos, tanto de bebidas analcohólicas como de alimentos para deportistas, permite que las bebidas energéticas sean clasificadas como alimentos para deportistas. Dicha calificación sanitaria en el ámbito tributario, tiene por efecto excluir el producto del hecho gravado contenido en el Art. 42 letra d), basado en que aquel no constituye una bebida analcohólica en el sentido técnico que la normativa sanitaria confiere a tal expresión.

ORD. Nº 2928, DE 29.10.2012.

El SII señaló que aquellas prestaciones de salud que corresponde efectuar a los Servicios de Salud se encuentran incluidas dentro de aquellas establecidas por Ley, en el Régimen de Prestaciones de Salud, por lo que les resulta plenamente aplicable a los terceros prestadores que, en virtud de un contrato o una autorización, sustituyan a los Servicios de Salud, en la prestación de los referidos beneficios, la exención contenida en el Art. 13º, Nº 7, del D.L. Nº 825, rectificándose lo señalado en Ord. Nº 3225, de 2009.

ORD. Nº 2929, DE 29.10.2012

La remuneración percibida con motivo de la prestación de servicios de búsqueda y selección de personal se encuentra gravada con IVA, por aplicación del Art. 8° en concordancia con el Art. 2° Nº 2 del DL Nº 825, de 1974.

ORD. Nº 2931, DE 29.10.2012

El Servicio reiteró que el arrendamiento de box para estacionar vehículos desprovistos de instalaciones, ubicados en el mismo edificio en que se arrienda una oficina y celebrado por las mismas partes que suscribieron el contrato de arrendamiento de la oficina, no se encuentra gravado con IVA.

ORD. Nº 2935, DE 29.10.2012

En SII determinó que en caso que un contribuyente venda de hidrocarburos propios, recibidos como retribución de parte del Estado, el Operador actuará como vendedor sujeto del IVA, debiendo emitir por dicha venta la respectiva factura, según dispone el Art. 52°, del D.L. Nº 825, recargando el IVA. Sin embargo, respecto de la venta de hidrocarburos de propiedad del Estado, el adquirente deberá emitir al Estado de Chile, la respectiva factura de compra, reteniendo el 100%, del IVA recargado en la operación. En caso que la venta se realice en calidad de mandatario, al efectuar dicha venta “por cuenta ajena” debe documentarse dicha venta, con una factura propia en que se individualice el nombre de su mandante, según lo instruye la Circular Nº 126, de 23/9/1977, en su Nº 20, letras H) e I). En caso que el Operador venda la totalidad de la producción, al ser esta situación una combinación de los dos supuestos analizados en las letras precedentes, resulta aplicable en cada caso lo dispuesto para cada una de ellas.

ORD. Nº 2937, DE 29.10.2012

El Servicio indicó que en caso de realizarse una prestación en España y a utilizarse en Chile en una actividad que se encuentra comprendida en los numerales 3° y 4° del Art. 20° de la LIR, estaría gravada con IVA, debiendo, por disposición del Art. 11° del DL Nº 825, de 1974, la empresa chilena beneficiaria de los servicios declarar y pagar el gravamen.

ORD. Nº 2994, DE 05.11.2012

El SII concluyó que tratándose de una resciliación de servicios, el prestador del servicio debe emitir una Nota de Crédito, la cual rebajará de su débito fiscal el IVA recargado en la obligación resciliada siempre que la resciliación de los servicios se haya producido dentro del plazo fatal de 3 meses contados desde la fecha en que el prestador del servicio percibió la remuneración o ella se puso en cualquier forma a su disposición, o bien, a partir de la emisión del respectivo documento tributario de haberse emitido en forma previa al pago de la remuneración. De no verificarse lo anterior dentro del plazo de 3 meses indicado precedentemente, el IVA recargado en los servicios resciliados puede ser recuperado a través del Art. 126 Nº 2 del CT., si por ello se ha producido al prestador del servicio un pago efectivo de impuesto.

ORD. Nº 3153, DE 15.11.2012

N El Servicio señaló que el caso de arrendamiento de inmuebles rurales, no resulta incompatible el concepto de actividad agrícola desarrollada por el arrendatario, con el hecho de que los bienes incluidos en el arrendamiento y que utilice en la realización de sus actividades agrícolas, cumplan a su vez con la condición de permitir la realización de una actividad industrial, a la luz de la definición contenida en el Art. 6º, del D.S. de Hacienda Nº 55, de 1975, para efectos de gravar su arrendamiento con IVA. En este contexto, si al analizar la procedencia de afectar con IVA el arrendamiento de un inmueble rural se determina que éste se encuentra gravado, será plenamente aplicable la rebaja de la base imponible contenida en el Art. 17º, del D.L. Nº 825, siempre que el arrendador sea el propietario del inmueble, según lo instruido en Circular Nº 111, de 29/8/1975, en que se señaló que la rebaja sólo puede ser hecha por los propietarios de los inmuebles arrendados.

ORD. Nº 3437, DE 18.12.2012

E SII sostuvo que la remuneración percibida por los Centros de Evaluación y Certificación de Competencias Laborales no se encuentra afecta al IVA, pues no puede enmarcarse dentro de los Nºs 3 ni 4, del Art. 20º de la LIR y, por consiguiente, tal prestación no configura un hecho de conformidad con lo dispuesto por el Art. 2º Nº 2 del DL Nº 825, de 1974.

ORD. Nº 122, DE 22.01.2013

Se mantiene el criterio del oficio Ord. Nº 2181, de 26/6/2009 sobre la procedencia que los locales que explotan máquinas tragamonedas, tributen con IVA y la forma en que éste se determina siempre que dichas máquinas tragamonedas sean calificadas como juegos de destreza por el Laboratorio de Criminalística de la Policía de Investigaciones.

ORD. Nº 123, DE 22.01.2013

El SII sostiene que los turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile que adquieran productos en la Zona Franca de Extensión de la Región de Arica y Parinacota, en establecimientos acogidos al procedimiento de devolución de IVA Turista tendrán derecho a solicitar la devolución del IVA y/o del Impuesto a las bebidas alcohólicas y analcohólicas recargado en las mismas, por las compras cuyo valor total por factura exceda al momento de la operación a 1 Unidad Tributaria, ya sea en forma directa, al salir del país con las mercancías por el paso fronterizo de Chacalluta, según el procedimiento establecido en la citada Resolución o bien mediante una petición administrativa, presentada en la Dirección Regional correspondiente. En otro ámbito, por aplicación de la norma contenida en el Art. 12º, letra E), Nº 17, del D.L. Nº 825, los turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile se encuentran liberados de pagar IVA por el servicio de alojamiento prestado por empresas hoteleras, debidamente registradas ante este Servicio, siempre que cancelen dichos servicios en moneda extranjera. Cabe hacer presente que dentro de los servicios favorecidos con la exención, este Servicio ha señalado que se entienden incluidos todos aquellos que por lo común prestan las empresas hoteleras, esto es, suministro de alimentación, bebidas, lavandería, teléfono, siempre que se presten conjuntamente con el servicio de alojamiento.

ORD. Nº 218 DE 01.02.2013

El Servicio concluyó que en el caso de que ambos contribuyentes lleven contabilidad en moneda extranjera y hayan pactado y pagado a plazo el precio de una operación en dólares, no procede la emisión de notas de crédito o débito por las variaciones en el tipo de cambio producidas entre la fecha de la facturación y el pago de dicha operación.

ORD. Nº 290 DE 14.02.2013

El Servicio indicó que de las normas precedentemente señaladas, se desprende que producto de uno de los procedimientos simplificados para la obtención de los permisos de edificación y recepción definitivas de las viviendas, dispuestos en el Decreto Nº 2, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, puede ocurrir que algunos contratos generales de construcción a suma alzada referidos a la construcción de viviendas, que cumpliendo los requisitos dispuestos en el Art. 21º, del D.L. Nº 910, para tener derecho al beneficio, se encuentren impedidos de acceder a él por no contar con el permiso de edificación. Al respecto el Servicio estima, que en aquellos casos en que se trate de contratos de construcción a suma alzada que dicen relación con la construcción de viviendas acogidas a la normativa contenida en el citado Decreto Nº 2, y que debido a su aplicación, no cuenten con el permiso de edificación al momento de impetrar el beneficio, no les será exigible dicho requisito para poder hacer uso de la franquicia, prorrogándose su exigencia al momento de solicitar la recepción definitiva, si el propietario hubiese optado por solicitar el permiso de edificación en forma simultánea a la recepción definitiva de la construcción

ORD. Nº 843, DE 25.04.2013

El SII estimó que la remuneración obtenida por los corredores de bolsa que operen como “market maker” al amparo de la NCG Nº 327 de la Superintendencia de Valores y Seguros, se clasifican en el Nº 4 del Art. 20 de la LIR y en consecuencia, dicha remuneración se encuentra afecta a IVA.

ORD. Nº 844, DE 25.04.2013

En la Servicio concluyó que en la medida que el seguro contratado para cubrir riesgos catastróficos tenga por objeto exclusivo cubrir perjuicios derivados de un terremoto o de un incendio originado en un terremoto, la prima cobrada por la compañía de seguros está exenta de IVA. Por el contrario, de asegurarse otro tipo de daños conectados con las obra, la primas quedarían afectas a IVA.

ORD. Nº 1332, DE 18.06.2013

El Servicio indicó que el IVA soportado por la concesionaria en servicios de reparación de automóviles prestados por un taller o servicio técnico,

podría ser utilizado por la concesionaria como crédito fiscal en la medida que se verifiquen cabalmente los demás requisitos formales para su procedencia establecidos en la Ley.

ORD. Nº 1333, DE 18.06.2013

El SII determinó que la importación del producto pequeñas barras de oro puro, provenientes de Suiza, no se afectará al IVA ni al IA del Art. 37° letra a) del D.L. 825, de 1974, por aplicación de las disposiciones del tratado de Libre Comercio suscrito por Chile y Suiza (TLC Chile- AELC), siempre que se cumpla con los siguientes requisitos: a) cumplimiento de los requisitos que establece el BC. para que dicho producto sea considerado especies de oro que por su naturaleza se presten para servir como medio de pago, en los términos del Art. 39 de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central; y b) que se verifiquen los requisitos de procedencia del arancel 0 del Tratado de Libre Comercio ya mencionado.

ORD. Nº 1335, DE 18.06.2013

Respecto de la tributación con IVA que afecta a los servicios consistentes en depilación láser, rejuvenecimiento, modelación corporal y reducción de grasa localizada, cabe señalar que no se encuentran gravados con IVA, conforme a lo dispuesto en el Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, Nº 2, del D.L. Nº 825. Esto se debe a que dichos servicios no pueden ser asimilados a los realizados en hospitales o clínicas, toda vez que no se otorgaría atención profesional médica y de enfermería continua a los pacientes que contraten los referidos servicios. Por otro lado, respecto a la venta de productos que realicen dichos centros, ésta siempre se encuentra gravada con IVA, conforme al Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, Nº 1, del D.L. Nº 825, por tratarse de la transferencia a título oneroso de bienes corporales muebles.

ORD. Nº 1353, DE 20.06.2013

El SII concluyó que el reingreso de las mercancías nacionales o nacionalizadas a que se refiere el Art. 9° de la Ley Nº 18.392, se encuentra afecto a IVA, y su determinación, según lo instruido en la Circular 52 de 1985, debe ser realizada por el Servicio Nacional de Aduanas, siéndoles aplicables por expreso mandato legal, las normas aduaneras que rigen para el ingreso de mercancías importadas.

ORD. Nº 1355, DE 20.06.2013

El Servicio determinó que el premio otorgado por las máquinas tragamonedas al jugador vencedor no se asimila con la situación regulada en el Art. 21 Nº 1 del DL Nº 825, atendido que el premio constituye el lucro propio del juego obtenido por la parte vencedora, y de ningún modo puede estimarse como una disminución del valor de los servicios pactados. No obstante lo anterior, las devoluciones de fichas de tragamonedas no usadas, al corresponder a una resciliación de servicios quedan comprendidas en el supuesto previsto por el Nº 2 del Art. 21 del DL Nº 825, pudiendo el prestador de los servicios recuperar el IVA originado en los servicios dejados sin efecto, deduciendo del débito fiscal, el IVA que corresponde a la suma que se restituye al adquirente en la forma prevista por la Ley. Para documentar la devolución de dichas fichas deberá emitirse una Nota de Crédito, según lo dispuesto por el Art. 57 del DL Nº 825 en relación con el Art. 21 del mismo cuerpo legal.

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 2013, 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 Nº 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: 2º Juzg. Civ. de Santiago, 3º Juzg. Civ. de Concepción, etc.*

2.1.4. *Juzgados del crimen: 1º Juzg. del Crim. de Santiago, 2º 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 extraer 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^o, 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.

