



# Perspectivas Fiscales

Programa de Estudios Fiscales  
Facultad de Derecho de la Universidad de Chile  
Departamento de Derecho Economico.

## Editorial

La Facultad de Derecho de la Universidad de Chile ha dado siempre una gran importancia al estudio, investigación y difusión de los temas relacionados con la interacción entre el derecho y la economía.

La economía permite explicar las conductas y predecir las consecuencia de las decisiones tomadas por los agentes económicos en los distintos mercados que la componen. El derecho, a su turno, aporta el marco normativo que regula estas relaciones. Entre ambas disciplinas hay vinculaciones e influencias recíprocas. A veces son los avances de las instituciones jurídicas los que provocan cambios en la economía, como es el caso de la letra de cambio o del contrato de sociedad. En otras ocasiones es la economía la que hace de catalizador positivo en el progreso del derecho, como ha ocurrido con las operaciones de leasing y de derivados. Si a ello agregamos el ingrediente político tenemos un valioso campo de cultivo para el estudio y análisis del desarrollo social.

En el Pregrado, nuestra Facultad presenta en esta área una amplia y rica oferta de cursos obligatorios, optativos y electivos dentro de la cual los estudiantes pueden desarrollar sus intereses por el derecho y la economía.

En el postgrado, la Facultad ofrece seis programas de Magíster que directamente enfocan la relación de derecho y economía, los que permiten a quienes participen en estos programas profundizar sus conocimientos en la relación entre el derecho y la economía.

Dentro de este favorable ambiente intelectual, se nos ha encomendado la tarea iniciar un Programa de Estudios Fiscales destinado al estudio, investigación, difusión y colaboración a la docencia en materias relacionadas con la tributación y políticas públicas.

Comenzamos esta aventura académica con mucha modestia pero también con mucha confianza en que con esfuerzo y entusiasmo, pero sobre todo con rigurosidad académica haremos de este Programa un referente para el desarrollo de la disciplina en el país.

Invitamos a todos los académicos, estudiantes, profesionales e instituciones públicas o privadas vinculadas al tema a colaborar con nuestro esfuerzo.

JMB

## Contenido:

Editorial : Objetivo	1
Fiscalidad Nacional : Enajenación Bienes Raíces	2
Jurisprudencia : Oficio N° 1.147 del año 2015	3
Fiscalidad Internacional : Rentas Pasivas	4
Comentario Técnico: Norma General Antielusiva	5
Doctrina : Sistema Jurídico Tributario	6

## Editores:

**Director PEF:**  
Juan Manuel Baraona Sainz

**Director Ejecutivo:**  
Cristián Gárate González

**Redactor Jefe:**  
Leonardo Arata Moya

**Analista:**  
Catalina Alarcón Ordoñez



## Régimen de tributación en la enajenación de bienes raíces

Con motivo de la modificación del régimen de tributación aplicable al mayor valor generado en la enajenación de los bienes raíces que se efectúen a partir del 1 de enero del año 2017, de conformidad a lo dispuesto en la Ley N° 20.780 de Reforma Tributaria, se verificaron una serie de cambios entre el régimen tributario aplicable hasta el 31 de diciembre del 2016 ("antiguo régimen de tributación") y el nuevo régimen aplicable a partir del 1 de enero del 2017 ("nuevo régimen de tributación").

### 1) Cambio en el tipo impuesto a la renta y sujetos pasivos del impuesto a la renta

#### 1.1) Antiguo régimen de tributación:

i) El mayor valor está gravado con impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda ("régimen general de tributación"), cuando concurren las siguientes circunstancias copulativas:

- El bien raíz enajenado forme parte del activo del enajenante.
- El enajenante sea considerado una empresa.
- El enajenante sea un contribuyente de Primera Categoría que declara sus rentas efectivas sobre la base de un balance general, según contabilidad completa.
- Aún en el caso de no verificarse alguna de las circunstancias indicadas en las letras a), b) y c) anteriores el mayor igualmente estará sujeto a tributación cuando la enajenación se repite habitual o sea efectuada a un relacionado.

ii) El mayor valor estará liberado de tributación de no concurrir ninguna de las circunstancias copulativas antes indicadas. Esto era lo que ocurría normalmente en las enajenaciones realizadas por: contribuyentes personas naturales (que no eran contribuyentes de Primera Categoría), contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta (que si bien eran contribuyentes de Primera Categoría no tributaban por rentas efectivas ni tenían registrado en su contabilidad el bien raíz) y las corporaciones y fundaciones, entre otras entidades (las cuales, si bien son contribuyentes de Primera Categoría que tributan por sus rentas efectivas, con contabilidad completa y balance general, no son empresas).

#### 1.2) Nuevo régimen de tributación:

- El mayor valor estará sujeto al régimen general de tributación si entre la fecha de adquisición y enajenación del bien raíz ha transcurrido un plazo inferior a un año.
- El mayor valor estará sujeto al impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, si entre la fecha de adquisición y enajenación del bien raíz ha transcurrido a lo menos un año.
- El mayor valor estará liberado de tributación cuando se verifiquen las siguientes requisitos copulativos:
  - Que los enajenantes sean personas naturales con domicilio o residencia en Chile. Por lo tanto, a diferencia del antiguo régimen de tributación, los contribuyentes de rentas presuntas y las corporaciones y fundaciones (entre otras entidades sin fines de lucro, que no son empresas) estarán sujetas a tributación por el mayor valor.
  - Que entre la fecha de adquisición y enajenación del bien raíz transcurra un plazo no inferior a un año, y en el caso de subdivisión de terrenos urbanos o rurales y en la venta de edificios por pisos y departamentos la enajenación se produzca una vez transcurrido cuatro años desde la adquisición o construcción, según sea el caso.

La parte del mayor valor que estará liberado de tributación será sólo hasta el tope de 8.000 Unidades de Fomento (UF). En consecuencia, si en una enajenación el contribuyente supera el límite de las 8.000 UF, será ingreso no renta el mayor valor hasta dicho tope y la diferencia estará sujeta a tributación.

En este caso, las enajenaciones posteriores que realice el contribuyente de otros bienes raíces estarán sujetas a tributación en su totalidad. Por el contrario, en caso que en la primera enajenación el precio sea inferior al límite de 8.000 UF, la diferencia restante para alcanzar este límite quedará como un saldo para ser imputado en la o las sucesivas enajenaciones hasta su total extinción.

La parte del mayor valor que supere el límite de las 8.000 UF estará sujeta, a elección del contribuyente, al impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, o bien, a un impuesto único y sustitutivo del 10%.

### 2) Cambio en la oportunidad de tributación (base percibida o devengada)

#### 2.1) Antiguo régimen de tributación:

El mayor valor se reconoce al momento en que se devenga la renta, por ocurrir esta circunstancia antes de la percepción de la misma.

#### 2.2) Nuevo régimen de tributación:

El mayor valor se reconocerá sobre base percibida o devengada, a elección del contribuyente. Sin embargo, a esta regla general contempla dos excepciones:

- Cuando el mayor valor está sujeto al impuesto único y sustitutivo del 10%, sólo se tributará sobre base percibida.
- Cuando las enajenaciones hayan sido efectuadas a personas relacionadas o a ciertos parientes por consanguinidad, se tributará sobre base percibida o devengada (no a elección del contribuyente). Esto significa que se tributará primero sobre base devengada, al verificarse primero el devengamiento de la renta antes de su percepción.

El nuevo régimen de tributación no establece la forma como se materializará la elección de la tributación (percibida o devengada) por parte del contribuyente. Por lo tanto, al no existir ninguna declaración jurada o información que deba proporcionar el contribuyente en este sentido, la decisión podría materializarse tácitamente al momento en que el contribuyente procede a declarar y tributar por dichas rentas en la declaración de impuesto a la renta de cada año. Por lo tanto, puede ocurrir que un contribuyente que haya enajenado un bien raíz en el año 1, pactándose el pago del saldo del precio en el año 3, reconozca y tribute por el saldo del precio en el año 3. Asimismo, puede ocurrir que el deudor del saldo de precio se encuentre en mora del pago del mismo, en cuyo caso el contribuyente no declarará el mayor valor si no hasta que el deudor deje de estar en mora, postergándose con ello la tributación de la renta por causales no imputables al contribuyente.

### 3) Diferimiento y fragmentación de la base imponible

Cabe destacar la existencia de una norma bajo el nuevo régimen de tributación que permite al enajenante poder prorratear el mayor valor generado en la enajenación de los bienes raíces hasta por un plazo máximo de 10 años, con el objeto de determinar el impuesto Global Complementario o Adicional que le correspondería haber pagado por cada año. Esta alternativa procederá sólo en aquellos casos en que el contribuyente haya elegido tributar sobre base devengada.

Bajo esta alternativa el impuesto que se tenga que pagar con motivo de la reliquidación de los impuestos finales que se efectúe por cada año, se pagará en el año tributario (siguiente) del año comercial en que se efectuó la enajenación. De esta forma, esta opción permite que el contribuyente pueda pagar el impuesto Global Complementario o Adicional sobre una base imponible que puede resultar ser menor que aquella que resultaría de tributar por el mayor valor en el mismo año en que se generó, sin que se prorratee el mismo.



#### 4) Mejoras como parte del costo del bien raíz

##### 4.1) Antiguo régimen de tributación:

Las mejoras que se introduzcan al bien raíz no incrementan su costo tributario.

##### 4.2) Nuevo régimen de tributación:

Las mejoras que se introduzcan al bien raíz sí incrementan su costo tributario, siempre que hayan sido declaradas oportunamente ante el Servicio de Impuestos Internos para que formen parte del avalúo fiscal del mismo, con anterioridad a que se realice la enajenación.

#### 5) Franquicia tributaria del N° XVI del artículo 3 transitorio de la Ley N° 20.780.

Conforme esta norma transitoria, las personas naturales con domicilio o residencia en Chile, que no sean contribuyentes de Primera Categoría que declaren renta efectiva, que hayan adquirido un bien raíz con anterioridad al 29 de septiembre del 2014, para los efectos de determinar el mayor valor sujeto a tributación a partir del 1 de enero del 2017 podrán considerar como valor de

adquisición de los siguientes valores:

- i) El valor de adquisición del bien raíz reajustado por el índice de precios al consumidor (IPC), más las mejoras incorporadas al mismo que hayan pasado a formar parte del avalúo fiscal del bien raíz,
- ii) El avalúo fiscal del bien raíz, reajustado por IPC, o
- iii) El valor de mercado del bien raíz acreditado fehacientemente por el contribuyente al 29 de septiembre del 2014. En este caso, la tasación deberá ser comunicada al SII hasta el 31 de diciembre del 2015.

Sin perjuicio de lo anterior, la norma transitoria agrega que el mayor valor obtenido en las enajenaciones de los bienes raíces que se encuentren en la situación que establece esta norma, que haya sido realizada por contribuyentes que los hayan adquirido antes del 1 de enero de 2004, se sujetarán a las disposiciones de la Ley de la Renta según texto vigente al 31 de diciembre del 2014.

#### 6) Ultractividad del DFL 2.

El régimen aplicable de acuerdo con el DFL 2 mantiene su franquicia con las limitaciones de la Ley N° 20.455 y la Circular N° 57 de fecha 22 de septiembre de 2010.

LAM

## Jurisprudencia

### Jurisprudencia Administrativa

#### Oficio N° 1147, de 27 de abril de 2015:

##### Aplicación de los artículos 6° y 7° transitorios de la Ley N° 20.780.

El oficio N° 1147 aclara la aplicación de los artículos 6° y 7° transitorios de la Ley N° 20.780 del año 2014 sobre Reforma Tributaria en lo pertinente a la aplicación del IVA en las enajenaciones de inmuebles.

El artículo 6° transitorio mantiene como una actividad no afecta al Impuesto al Valor Agregado las ventas y otras transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de actos o contratos cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad al 1 de enero de 2016 y las transferencias de dominio de inmuebles que se efectuaren en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra celebrado con anterioridad al 1 de enero de 2016. Por su parte, el artículo 7° transitorio declara exentas de impuestos por un año, la venta de inmuebles en la medida que estos cuenten, al 1 de enero de 2016, con un permiso de edificación anterior a dicha fecha y que la venta del inmueble se materialice antes del 1 de enero del 2017.

Ahora bien, respecto al artículo 6° transitorio, el oficio señala que cuando exista un contrato de promesa de compraventa suscrito con anterioridad al 1 de enero de 2016 se mantendrá como no afecta dicha enajenación independientemente del momento en el que se suscriba el contrato definitivo, es decir, no existiría plazo alguno que obligue a la celebración del contrato definitivo, pudiendo mantener el beneficio tributario sin mayores limitaciones temporales.

Lo anterior no deja de ser relevante, toda vez que bajo esta interpretación sería perfectamente posible suscribir un contrato de promesa con anterioridad al 1 de enero de 2016 con la sola finalidad de mantener el beneficio, no existiendo limitante en la Ley, tributaria o civil, que obligue al contribuyente a concretar la venta posteriormente, so pena de perder el beneficio.

En conclusión, no existiendo una limitación temporal para la suscripción de contratos definitivos en virtud de promesas celebradas con anterioridad al 1 de enero de 2016, nos encontraremos ante la situación de ser el contribuyente quien pueda decidir, discrecionalmente, el plazo hasta el cual podrá mantener el beneficio en la venta de inmuebles. Por el contrario, en el caso de la venta de inmuebles efectuadas a partir del año 2016, y que cuenten con permiso de edificación a dicha fecha, la exención del IVA sólo operará hasta el 1 de enero del 2017.

No obstante lo anterior, corresponde hacer presente que respecto a la cesión de promesas de compraventa suscritas con anterioridad al 1° de enero de 2016, el Servicio mantiene sus facultades fiscalizadoras a objeto de verificar que tales cesiones no tengan como único objeto obtener la liberación del pago de IVA respecto de contratos de venta de inmuebles suscritos con posterioridad al 1° de enero de 2016, pudiendo aplicar sus facultades generales establecidas en los nuevos artículos antielusión del Código Tributario.

CAO



## Rentas Pasivas

El computo de Rentas Pasivas constituye un cambio sustancial en el tratamiento de la imposición de rentas de fuente extranjera obtenidas por contribuyentes con residencia fiscal en Chile. En su génesis, la reforma fue plasmada en el Mensaje 24-362, enviado a discusión al Parlamento para la modificación de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), sin que en su texto se encuentre ninguna explicación técnica, ni referencias a documentos de estudio propios del SII. Tampoco hay cálculos específicos acompañados por DIPRES respecto del impacto en la recaudación fiscal potencial en los próximos periodos fiscales. En el contexto del proyecto BEPS, Acción 3 de la OECD, se está discutiendo el perfeccionamiento de reglas de Rentas Pasivas, que podrían ser presentadas recién en Septiembre de 2015 para discusión por los países miembros.

Las reglas propuestas plantean conceptualmente la necesidad de contrarrestar a nivel local el efecto de erosión fiscal conocido como fiscal lock-out effect, cuyo impacto en arcas fiscales se genera por la minimización de impuestos o la postergación temporal o definitiva del computo de incrementos de patrimonio. A nivel global, el fenómeno confronta con problemas de fiscalización y la posibilidad de gatillar el fenómeno de doble no tributación (double non taxation - doppelnichtbesteuerung). Este problema ocurre cuando un contribuyente determina el tratamiento de rentas de fuente extranjera, aprovechándose de manera lícita o ilícita de asimetrías legislativas entre países, lo que permite en el extremo la no tributación en forma multijurisdiccional.

1. La reforma altera el Artículo 12 LIR que establecía la regla general de reconocimiento de las rentas de fuente extranjera en Chile. Ahora, condiciona la operación del Artículo 12 a lo establecido en el artículo 41 G LIR. Con todo la redacción del artículo 41 G también queda supeditada a la aplicación del artículo 12 con lo cual las remisiones legislativas resultan en leyes circulares y tautológicas.

2. La novedad del artículo 41 G establece que los contribuyentes con residencia fiscal en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas en el exterior. Se considera que estas rentas pasivas fueron percibidas o devengadas por las entidades controlantes en Chile, aun cuando permanezcan en el patrimonio de la entidad controlada. A su vez, dichas rentas pasivas tienen derecho al crédito por los impuestos a la renta pagados o adeudados en el exterior. La ley rige a contar del 1° de enero de 2016, respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir de esa fecha.

3. Definiciones y contenido del artículo 41 G de la LIR:

### 3.1 Definición de Entidad Controlante

La definición de entidad controlante como sujeto activo de la norma no está plasmada. Tampoco se establecen en forma nítida que elementos son determinantes para concebir el aspecto de control directo o control indirecto respecto de la entidad controlante.

### 3.2 Definición de Entidad Controlada

La definición de entidad controlada y no controlada está delineada, pero puede perfeccionarse.

### 3.3 Definición de grado de control

El Grado de Control está definido en función de ciertos elementos que no se articulan claramente en su aplicación y parece referir a una presunción simplemente legal. Los requisitos que se establecen, se pueden analizar en función de los siguientes tests: a) temporal de 12 meses antes del cierre del ejercicio; b) grado de participación en el capital, utilidades o voto; c) elemento de relación dado por el artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores; d) elemento de relación dado por la capacidad de modificar administradores, directores o los estatutos. A su vez, se establecen claramente dos presunciones legales relativas a la residencia en un país o territorio de baja o nula tributación; y la opción de compra o adquisición directa o indirecta de 50% capital o el derecho a las utilidades o los derechos a voto.

### 3.4 Aproximación Normativa: Hecho Gravado Objetivo

La aproximación normativa es mixta considerando tanto la definición de operaciones pasivas, con el método transaccional, como la definición de territorios pasivos, con el método jurisdiccional. Sin embargo, ambas aproximaciones presentan importantes defectos, tanto en sus aspectos definicionales, como en sus aspectos de coordinación normativa entre sí. La definición transaccional apunta a las rentas percibidas o generadas en el exterior en los siguientes casos: a) dividendos y utilidades; b) intereses; c) regalías u otra forma de remuneración de propiedad intelectual; d) ciertas ganancias de capital; e) arrendamiento o cesión de bienes inmuebles; f) ganancias de capital de venta inmuebles; g) cesión de derechos; h) gastos deducibles sujetos a impuesto de retención; i) rentas de territorios de baja o nula imposición.

### 3.5 Definición de Regla de Computo

La regla de reconocimiento de las rentas pasivas señala que se deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas. A su vez, la norma establece que se aplicarán las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible de primera categoría, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio, salvo que el resultado arroje una pérdida, caso en el cual no se reconocerá en el país.

Se establecen una serie de reglas específicas. Por ejemplo, se indica que el reconocimiento de rentas es en proporción a la participación, directa o indirecta, que la controlante tenga en la entidad controlada. Los contribuyentes deben aplicar el artículo 21 LIR a las controladas que tengan en el exterior. Se establece una regla para evitar una doble tributación sobre las rentas pasivas provenientes del exterior en Chile.

### 3.6 Límites de Cómputo

La norma sólo se aplica cuando los ingresos totales por rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en un año comercial, excedan del 10% de los ingresos totales percibidos o devengados por ésta, en el mismo ejercicio. Además, la entidad controlante no deberán considerar como devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas en el exterior, cuando el conjunto de ellas no superen una suma equivalente a 2.400 Unidades de Fomento (UF) al término del ejercicio.

### 3.7 Requisitos y Formalidades de Cumplimiento Tributario

Finalmente, se establecen en forma imperfecta obligaciones de Registro las que tienen por objeto facilitar la fiscalización de cumplimiento tributario por el SII. Estas obligaciones están sujetas a multas que resultan abultadas.

CGG



## Norma General Antielusiva

Las normas más importantes en materia antielusiva fiscal fueron introducidas recientemente en el sistema tributario chileno en los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quater del Código Tributario (CT). Si bien la arquitectura de las normas, aprobadas en la Ley 20.780/2014, presentaba diversos problemas en su construcción, era esperable que el Servicio de Impuestos Internos (SII) llenara los vacíos y brindara luz en los pasajes oscuros de las disposiciones, lo que se estableció en la interpretación técnica contenida en la Circular SII 65/2015. A continuación, comentamos cuatro aspectos cruciales para la doctrina y la práctica tributaria que demuestran el desajuste entre el texto legal y la Circular del SII.

Como primer alcance jurídico, es necesario subrayar que el SII parte en su Circular de una premisa que estimamos errónea, desde el punto de vista de la finalidad (telos) de las normas contenidas en nuestro sistema tributario. Esto no es algo meramente doctrinario. En efecto, no compartimos la tesis subyacente de que el sistema tributario chileno contiene un conjunto de disposiciones que pueden categorizarse como Normas Generales Antielusión y otras como Normas Especiales Antielusión elegidas por el SII, desatendiendo la finalidad que tuvo el legislador al introducirlas al sistema jurídico chileno. Al contrario, no es dable sostener jurídicamente que: a raíz de los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quater del Código Tributario es posible abrir tres ramas y categorizar doctrinariamente las normas chilenas, como portadoras de un espíritu antielusivo general o antielusivo especial o incluso un espíritu antievasivo, cuando ello no forma parte de la finalidad específica que tuvo el legislador al establecerlas y aprobarlas en los decretos con fuerza de ley y otros textos legales que nos rigen en materia fiscal. En síntesis, las leyes tributarias chilenas no contemplan ni permiten confeccionar una taxonomía de normas antielusión, que comprenda normas generales y normas especiales en el sistema jurídico, clasificadas en forma condicionada por otras normas dictadas a posteriori. Tampoco existe base jurídica para separar el conjunto de normas del sistema jurídico tributario en base a otras normas clasificadas como antievasivas, que estarían en el artículo 97 del Código Tributario, dado que este artículo contempla un catálogo variopinto de sanciones, que pueden usarse según sea la gravedad del hecho gravado incumplido en calificaciones que podrían yuxtaponerse a conductas de elusión (ver los verbos comisivos del Art. 14, letra E LIR "evitar, disminuir o postergar" en relación al artículo 97 N° 4 CT "ocultar, desfigurar, burlar") o conductas de evasión. Por sobre todo, la explicación del SII tendría que ser comprobada bajo el test del sistema jurídico fiscal en su conjunto, lo que comprende normas nacionales y normas internacionales que cubren operaciones domésticas y operaciones transfronterizas, análisis que no se contiene en la explicación técnica. La explicación a este fenómeno normativo de causa unívoca, que tiene su génesis en la erosión fiscal (i.e. BEPS-OECD) excede este comentario.

Fluye de lo anterior que, analizando la historia fidedigna y el espíritu de la legislación, las únicas dos normas domésticas anteriores, que claramente precaven la elusión fiscal están contenidas en el artículo 10 inciso 3 y 58 N° 3 respecto de la ganancia de capital extraterritorial; y en el artículo 59 respecto del exceso de endeudamiento, ambos de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR). A estas dos normas, podría añadirse en su espíritu el nuevo artículo 41 G de la LIR sobre Rentas Pasivas extraterritoriales (CFCs). Estas serían las únicas normas especiales de finalidad claramente antielusiva, no obstante, el SII no las identifica como tales. Al contrario, la interpretación técnica categoriza otras normas que no son antielusivas per se y no pueden incluirse por no haber sido concebidas con dicha finalidad ab origine. Fuera de lo anterior, el derecho internacional tributario contenido en los Convenios de Doble Imposición, cuya finalidad es "prevenir la evasión fiscal", contiene algunas normas generales antielusión, otras especiales antielusión y, en algunos casos, eventuales normas antievasión, las que la Circular desconoce totalmente y no logra identificar; a pesar, que no puede soslayar la existencia de la Circular SII 57/2009 que las explica erráticamente en función de los CDI de Chile en contexto del comentario del Artículo 1 MC OCDE.

Como conclusión, al realizar una categorización, que estimamos no está fundada en la finalidad de las normas, según la historia fidedigna de su establecimiento, el SII

establece una tipología entre normas antielusivas generales y normas antielusivas especiales, las que nombra en el párrafo IV en forma genérica bajo una ejemplificación que es *numerus apertus*. El efecto práctico es que en estos casos el mismo SII se está restringiendo por vía normativa, en un ámbito de clausura a su actividad que el legislador no previó.

Un segundo alcance, es un aspecto más propio de una disquisición hermenéutica doctrinaria o incluso jurisprudencial. Esto se refiere a la intencionalidad del negocio jurídico (técnicamente culpa o dolo). Nuevamente, no compartimos el criterio del SII en que señala que esto es únicamente aplicable a las normas antievasión y no propio de las normas antielusión. Este es un error de concepto basal. La intencionalidad del contribuyente es una medida en todas las sedes, administrativa, civil, comercial, penal y tributaria, para caracterizar la conducta y atribuirle una calificación fiscal frente a un hecho gravado incumplido. Dicha calificación fiscal puede implicar configurar o no un tributo eludido o evadido, recorriendo según la intención del contribuyente la extensión en el cómputo de su base imponible, intereses, multas, sanciones o al revés la intensidad de las condonaciones fiscales. Por ejemplo, la caracterización de una operación de acuerdo a su intención puede conllevar una calificación de rechazo de un gasto tributario; que tiene como consecuencia que dicho gasto configure la base imponible del impuesto único del artículo 21 inciso 1 o 3 LIR (i.e. constructive or disguised dividends). Este es un tributo que funciona sobre una base imponible distinta de la cadena de tributación normal e implica un gravamen mayor, por la cualidad de las operaciones realizadas. Con todo, según nuestro postulado, lógicamente, si y solo si la operación se realizó con intención de eludir dicho impuesto, destruyéndose la buena fe del contribuyente y sin que exista una causal de justificación basada en la legítima razón de negocios, bien podría haber una calificación de abuso o simulación, toda vez que los mismos supuestos podrían dar lugar a una sentencia declarativa de abuso o simulación por el TTA con sus consecuencias infraccionales. Finalmente, si la conclusión respecto de la intencionalidad va más allá y da lugar a una calificación en sentido que la operación se realizó con la intención de evadir un tributo, destruyéndose el principio de inocencia y probada la malicia tributaria, podría haber una sanción penal en sede de un Tribunal de Garantía. Ninguna de las hipótesis puede ser excluida y todas dependen de la intencionalidad, toda vez que esta es la base de la voluntad del negocio jurídico realizado por el contribuyente, que debe probarse como un elemento subjetivo. En rigor, en el ejemplo, por su naturaleza, el artículo 21 LIR no es una norma antielusiva, sino que establece una cadena de hechos gravados sujetos a una tributación especial, más gravosa para el contribuyente. Es más, el contribuyente tiene como alternativa incluso planificar y querer dicha consecuencia más gravosa, contenida en la ley tributaria, como una opción económica legítima, dependiente de sus circunstancias fácticas, que consiste en pagar más impuestos, solucionándolos, sin intención de eludir o evadir. En suma, la intencionalidad medida técnicamente como culpa, culpa con representación, dolo eventual, dolo genérico y dolo específico está presente siempre en la base de los actos o contratos del contribuyente y tiene cualidades distintas según sea la sede de análisis. Así las cosas, no compartimos el supuesto test objetivo que pretende imponer la Circular, lo que nos parece errado conceptual y prácticamente para cualquier análisis de conducta fiscal.

Un tercer aspecto también crucial es la distinción entre el Principio de Legalidad Tributaria vis a vis el Principio de Sustancia sobre la Forma. Estos principios, no son dos caras de una misma moneda, sino que son dos monedas con distintas caras. Para poder comprender la génesis del principio de sustancia sobre la forma en el derecho continental y en Chile es necesario remontarse al párrafo de Interpretación de los Contratos recogido en el Código de Bello. Desde ese parámetro legal se puede remontar la evolución, para entender el principio fiscal de Substance over Form o de *Wirtschaftliche Betrachtungsweise* que es la génesis de nuestra norma general antielusiva, tal como se recoge en otras legislaciones como la Anglosajona y la Alemana, desde donde se copió nuestra legislación en forma indirecta, al tomar la norma española como parangón. A nuestro juicio, el SII confunde dichos principios al suponer que están vinculados intrínsecamente, siendo que son dos sistemas



paralelos y extrínsecos de observación de la conducta fiscal. Estos puntos de abordaje confluyen solo en la medida que es finalmente un Juez quién debe analizar los elementos del hecho tipificado como gravado con impuestos y, mediante la valoración de la prueba en Sana Crítica, debe llegar a una convicción como juzgador respecto de la conducta fiscal del contribuyente. No es posible extendernos en estas escuetas líneas sobre este punto.

Un cuarto aspecto insoslayable dice relación con la Buena Fe tributaria. A nuestro juicio, la norma técnica aborda defectuosamente la Buena Fe Tributaria dado que no parte de las definiciones existentes en nuestro derecho común, que están en la base de los actos del contribuyente y tienen aplicación supletoria de acuerdo al artículo 2 del Código Tributario. La presunción de buena fe debe ser caracterizada primero en su dimensión contractual civil y comercial, para después poder deslindar dicho análisis específicamente en la órbita de la presunción de buena fe que establece la ley tributaria en el artículo 4bis y en otras normas del Código Tributario. En este sentido, la Circular SII no realiza ningún análisis ni en abstracto ni en concreto de la buena fe y confunde totalmente el principio de

presunción de buena fe con la causal de justificación conocida como la legítima razón de negocios. Esta última causal debe ser distinguida y analizada en su dimensión propia, aislada de la buena fe tributaria. Lo anterior, no solo porque está sistemáticamente en el artículo 4 ter CT, sino porque tiene alcances jurídicos y económicos distintos. La Circular del SII no se hace cargo de establecer las diferencias técnicas y esto resulta en un texto absolutamente oscuro para la interpretación y aplicación de la norma. Así las cosas, esta materia no tiene actualmente ningún tratamiento orgánico en el derecho tributario chileno y se requiere ordenar su aplicación dado que la legítima razón de negocios aparece en varias normas del Código Tributario, Ley de Renta y hasta en la Ley de Derivados sin que existan condiciones objetivas para su configuración.

Como correlación normativa final, cabe señalar que esta Circular 65/2015 del SII de Chile fue curiosamente dictada un día después de la MP 685 de Brasil, existiendo un fenómeno similar que se pretende atacar, con armas conceptuales similares y considerando el CDI entre Chile y Brasil queda mucho por estudiar y analizar a nivel LATAM.

CGG

## Doctrina

### La ley tributaria como parte del sistema jurídico

Quizás la norma legal más importante del sistema tributario chileno se encuentra escondida tímidamente en el artículo 2° del código del ramo conforme al cual “En lo no previsto en este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas del derecho común contenidas en leyes generales o especiales.”.

Al parecer, esta norma fue propuesta a la Comisión Redactora del primer Código Tributario por el insigne jurista don Julio Philippi, y ahí quedó, simple y clara afirmando que no puede entenderse ni practicarse la disciplina del derecho tributario separada de los que es el sistema jurídico en su conjunto. Tal pretensión, al parecer de moda, transforma a la ley impositiva en un instrumento autónomo susceptible de ser instrumentalizado por la autoridad o los contribuyentes.

La integración al derecho común es el ancla que mantiene atada a la tributación a los principios jurídicos fundamentales que informan una sociedad y que impide se desboquen los intérpretes.

Dicha integración supletoria debe también entenderse respecto del derecho mercantil contenido en el Código de Comercio.

Y no puede ser de otra manera. En su inmensa mayoría los negocios, gravados o no gravados por el impuesto, corresponden a actos jurídicos entre los agentes económicos, los que a su vez están normados por leyes escritas o consuetudinarias. Para entender entonces el alcance del tributo es preciso desentrañar la verdadera naturaleza de las operaciones en cuestión.

A lo anterior es preciso añadir que mientras más intrincado sea el problema impositivo más decisiva será la mirada desde el derecho común.

Así en diversas oportunidades el Servicio, de Impuestos Internos ha reconocido la aplicación de normas que son de otras ramas del derecho para determinar el tratamiento tributario de ciertas operaciones. A continuación nos referiremos a dos situaciones de interés.

Cabe mencionar aquí una reciente jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos en que, para determinar el régimen tributario de una operación incursionó a fondo en una institución del derecho comercial como es el contrato de cuenta corriente en relación con la distribución de un dividendo.

El caso puede resumirse como sigue: Entre una sociedad anónima y su filial, también sociedad anónima, existía un contrato de cuenta corriente regido por los artículos 602 a 619 del Código de Comercio, a la cual se ingresaban frecuentemente dineros y valores originados de distintas relaciones entre las partes y con terceros. Durante un ejercicio la matriz recibió un dividendo de la filial, el cual fue admitido a la cuenta corriente. En relación con este tema surgió la duda si el dividendo podía pagarse mediante su admisión en la cuenta corriente.

En relación con el problema se emitieron algunos pronunciamientos que se publicaron en la página web. del Servicio de Impuestos Internos. En ellos se reconoce claramente, por sus conclusiones, la inmersión del derecho tributario en el derecho comercial para determinar el tratamiento tributario de una operación. A continuación pasamos a comentar estos aspectos.

En primer lugar, se reconoció la posibilidad de pagar un dividendo mediante su admisión en cuenta corriente. Aún cuando los dictámenes no abundan en argumentos para ello, el razonamiento es evidente. Cuando la ley exige pago en dinero lo hace en oposición al pago en especies, y no a que deba pagarse con monedas, Si así fuere cualquier dividendo que se pague con cheque o transferencia bancaria no se encontraría pagado, pues el único dinero en su sentido estricto son las monedas y los billetes.

Se acepta también que los cuentacorrentistas no tienen necesariamente que ser comerciantes, ya que así lo reconoce expresamente el Código de Comercio.

A lo anterior es preciso agregar que al momento de ingresar a la cuenta el crédito



representativo del derecho al dividendo, o la obligación de pagarlo visto desde el punto de vista de la filial, se nova este crédito extinguiéndose entonces la obligación con el que el dividendo se entiende solucionado. A consecuencia de ello la obligación se extingue y se sustituye por un asiento en la cuenta corriente. Esta novación objetiva se produce por aplicación de lo dispuesto en el artículo 607 del Código de Comercio. Al liquidarse definitivamente la cuenta se produce una compensación del débito y crédito determinando de este modo quien es el acreedor y quién el deudor. Ello a consecuencia del artículo 613 del mismo Código.

En uno de estos pronunciamientos sostiene el Servicio de Impuestos Internos que:

“El dividendo acordado distribuir por la filial a Empresas XXXX, se entenderá percibido por esta última, por la vía de su acreditación en la cuenta corriente mercantil sostenida entre ambas partes, siempre que concurren los supuestos necesarios para la existencia de dicha cuenta corriente.....”

Se señaló además que la norma del Código que impide ingresar a la cuenta sumas o valores afectos a un empleo determinado no impide ingresar a la cuenta un dividendo. Como se señaló en un Oficio posterior :

“..... también se concuerda con el consultante en cuanto a que no debe confundirse la exigencia que los fondos, créditos o valores anotados en la cuenta corriente mercantil sean afectados a un fin determinado o preciso, con que los créditos o valores anotados en la cuenta corriente tengan un objeto o prestación determinada. En consecuencia, la circunstancia que un crédito consistente en el derecho a cierto dividendo tenga, desde luego, un objeto determinado, no implica que ese crédito o valor esté afectado a un fin determinado, pudiendo por tanto acreditarse en una cuenta corriente mercantil sin que ello sea óbice para la existencia de ese contrato.”

Como segundo ejemplo, ha instruido también la autoridad fiscal que los intereses que genere un contrato de cuenta corriente no pueden ser calificados de rentas de capitales mobiliarios pues el contrato de cuenta corriente no tiene legalmente tal calidad, precisando al respecto que:

“En primer término, este Servicio coincide con lo indicado en su presentación, en el sentido que la cuenta corriente mercantil indudablemente no puede ser calificada como un capital mobiliario.

De acuerdo a lo anterior, en opinión de este Servicio, los valores correspondientes a las acreditaciones o remesas efectuadas durante la vigencia de este contrato, no

dan origen a créditos de aquellos a que se refiere la letra b), del N°2, del artículo 20, de la LIR...”

Esta integración se manifiesta además en el hecho de que el Servicio de Impuestos Internos ha reconocido reiteradamente la competencia de los organismos reguladores cuando se trata de interpretar el tratamiento tributario de determinadas operaciones.

De este modo, con anterioridad a la publicación de la ley sobre instrumentos derivados la autoridad fiscal reconoció y aceptó la opinión del Banco Central de Chile para establecer el tratamiento de los flujos al exterior de estos contratos frente al impuesto adicional que afecta a dichos flujos, instruir que:

“Sobre el particular, y considerando que de conformidad a lo indicado por ese Instituto Emisor las operaciones autorizadas por el Capítulo VI del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del xxxxxxxx, tratándose de los Contratos a Futuro de Coberturas de Tasas de Interés, tienen por finalidad proteger al deudor de las fluctuaciones del “precio” de su pasivo, esto es, de la tasa de interés, no puede sino concordarse con la conclusión a que se arriba en la petición del rubro en el sentido que las remesas que efectúa el contratante obedecen a la necesidad de compensar la fluctuación del “precio” - tasa de interés - cuando esta baja del margen convenido originalmente, lo cual no representa una pérdida por cuanto correlativamente a dicha remesa el pasivo que se está cubriendo devenga a la vez un “precio” - tasa de interés - menor.

Por su parte, la compensación que puede recibir el comprador, - deudor cuando sube la tasa de interés - , no implica un incremento patrimonial para este puesto que a su vez se ha encarecido el valor del pasivo precisamente en la proporción equivalente al alza del precio o tasa de interés.”

Un tercer ejemplo en que se desprende lo anterior está en la Ley de IVA. La autoridad fiscal ha consistentemente respaldado el principio de que en materia tributaria el derecho común y/o comercial tiene aplicación supletoria en ausencia de texto expreso en contrario. Ello debido a que si la definición de una convención en materia tributaria (i.e. compraventa IVA) tiene un alcance distinto de la que entrega la ley civil o comercial, para la misma convención, para fines impositivos debe estarse a su alcance tributario. Esta conclusión fluye de la aplicación del principio de supletoriedad del Derecho Civil contenido en el artículo 4° del Código Civil en concordancia con el principio de interpretación legal sistemático, contenido en el artículo 22° del mismo código, cuyo cierre interpretativo es el principio de especialidad contenido en el artículo 2° del Código Tributario, conforme al cual la ley especial prima por sobre la ley general.

JMB

