



**NORMAS DE RELACIÓN RÉGIMEN PRO-PYME, UN ANÁLISIS FRENTE AL
PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD Y CERTEZA JURÍDICA.**

**AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Julio Armando Burgos Navarrete
Profesor Guía: Miguel Ojeda D.**

Santiago, julio de 2020.

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1 RESUMEN EJECUTIVO.....	1
2 INTRODUCCIÓN.....	2
3 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	8
4 HIPÓTESIS.....	10
4.1 SUBTEMA.....	10
5 OBJETIVOS.....	12
5.1 OBJETIVO GENERAL.....	12
5.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	12
6 METODOLOGÍA.....	13
7 MARCO TEÓRICO.....	14
7.1 EL RÉGIMEN PRO PYME.....	14
7.2 NORMA DE CONTROL DEL ARTÍCULO 14 LETRA D).....	17
7.3 EL CONCEPTO DE RELACIONADOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO....	19
8 CIRCULAR RÉGIMEN PRO PYME.....	23
9 RESOLUCIONES 84 Y 85 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS....	29
9.1 RESOLUCIÓN EX. SII N° 84.....	29
9.2 RESOLUCIÓN EX. SII N° 85.....	30
9.2.1 DETERMINACIÓN DE INGRESOS PROPIOS.....	31
9.2.2 DETERMINACIÓN DE INGRESOS DE RELACIONADOS.....	33
10 PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD TRIBUTARIA.....	35
11 CERTEZA JURÍDICA Y SISTEMA TRIBUTARIO.....	37
12 DESARROLLO Y RESULTADOS.....	39
12.1 AGUAS ARRIBA – AGUAS ABAJO.....	39
12.1.1 EL TEXTO LEGAL.....	40
12.1.2 LA NO DUPLICIDAD DE PARTICIPACIONES.....	43
12.1.3 INVERSIÓN O APOORTE A PEQUEÑOS NEGOCIOS.....	45
13 EL ACUERDO EXPLÍCITO DE ADMINISTRACIÓN.....	48
14 ACUERDO DE ADMINISTRACIÓN AGUAS ABAJO.....	51
15 CONCLUSIONES.....	54
16 BIBLIOGRAFÍA.....	59
17 VITA.....	62

ABREVIATURAS

LIR: Ley de Impuesto a la Renta

SII: Servicio de Impuestos Internos

IDPC: Impuesto de Primera Categoría

CT: Código Tributario

IGC: Impuesto Global Complementario

CPT: Capital Propio Tributario

RAI: Rentas Afectas a Impuesto

RAP: Rentas Atribuidas Propias

RPP: Régimen Pro Pyme

UF: Unidad de Fomento

RLI: Renta Líquida Imponible

RENFE: Renta Neta de Fuente Extranjera

IA: Impuesto Adicional

IUSC: Impuesto Único de Segunda Categoría

UTA: Unidad Tributaria Anual

1 RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo, analiza la norma de relación establecida como mecanismo de control para el ingreso y salida de los contribuyentes que accedan al nuevo Régimen Pro Pyme, establecido por la Ley N° 21.210, tomando en consideración, desde un principio, que esta Régimen constituye una erosión lícita del sistema. Sin embargo, esta combinación erosión lícita con norma de relación complejiza más el sistema tributario, alejándose del principio de simplicidad del sistema tributario y de certeza jurídica.

Por ello se establece un marco teórico en donde se analizan el nuevo régimen pro pyme, la norma de relación aplicable, los conceptos de relacionados, las resoluciones al efecto emitidas por el Servicio de Impuestos Internos y, muy especialmente, el hasta hoy proyecto de Circular que vendría a regular la materia. Además, se describen los principios de simplicidad y certeza jurídica.

En el desarrollo, se analizan principalmente la bidireccionalidad de la sumatoria de ingresos de los relacionados, esto es, aguas arriba-aguas abajo, la certificación de la CORFO de las inversiones o participaciones para salir de la hipótesis de sociedades relacionadas y, finalmente el acuerdo de actuación conjunta como elemento de la figura de los controladores. El trabajo cierra con las conclusiones, para determinar si se cumplen con los principios de simplicidad y certeza jurídica, y como la complejidad de las normas analizadas puede afectar tanto a los contribuyentes como a la administración fiscal.

2 INTRODUCCIÓN.

En nuestro país en la última década ha sido una constante que cada vez que se propone una reforma tributaria, siempre esté presente un conjunto de medidas antielusivas, abriendo debate no solo respecto de las tasas de los impuestos, sino que también en torno a las erosiones de las que son objeto los hechos gravados o sus respectivas bases impositivas.

La preocupación del legislador por las erosiones, se fundamenta en que el sistema tributario chileno presenta una serie de erosiones en la base imponible de los impuestos las que se consideran como vicios del sistema, provocadores de inequidades tributarias. En palabras del Profesor José Yañez, indudablemente las erosiones son un atentado contra la equidad. Por lo tanto, un impuesto con una estructura de tasas impositivas con algún grado de progresión y con erosiones en la base no es necesariamente equitativo horizontal ni verticalmente¹. En este sentido, la equidad horizontal hace que aquellos individuos con idéntica capacidad de pago deban pagar una magnitud similar del impuesto, o soportar una carga tributaria similar. La equidad vertical, entretanto, determina que exista un tratamiento distinto para distintos contribuyentes, es decir, que los individuos de mayores ingresos deban soportar una carga tributaria mayor que los de menores ingresos, simplemente por tener una mayor capacidad de pago². Es manifiesto el perjuicio que provoca a esta última las erosiones, por cuanto aquél sujeto de mayores ingresos, informado, y con acceso a asesores tributarios, por la vía de las

1 Yañez. 2010.

2 Gómez, Santieri y Rossignolo. 2002

erosiones del sistema obtendrá una carga impositiva mucho menor y cercana a la del sujeto de menores ingresos, de manera que la erosión se transforma en un factor regresivo de nuestro sistema tributario.

Ahora bien, las erosiones normalmente se originan en la complejidad propia de los sistemas tributarios, en términos tales, que otorgan una serie de alternativas de tributación, que, mediante diversas formas contractuales, amparada en distintos institutos jurídicos y/o mediante la elección de los diversos regímenes que la misma ley tributaria concede, y que el contribuyente ilustrado y asesorado utilizará según le resulte más adecuados a sus legítimos intereses. Estas erosiones podrán ser lícitas o ilícitas, que serán aquellas originadas en vacíos o lagunas legales que permitan la utilización de herramientas de evasión o elusión. Sin embargo, existe una fuente importante de erosiones lícitas, en las que el propio legislador, establece beneficios a un determinado segmento de contribuyentes a fin de obtener derechamente efectos económicos más que tributarios. Así, la propia complejidad de las fuentes de erosiones, hacen que las reformas totales de los sistemas tributarios sean difíciles de implementar, por lo cual el camino elegido pasa por que los sistemas tributarios –cual más cual menos- adopten una serie de medidas tendientes a controlar aquellos actos que tienen por objeto eludir o derechamente evadir la ley tributaria, sin que ello signifique destruir las bases del mismo.

En este camino de los Gobiernos, hacia un sistema sin vacíos legales se implementan las llamadas normas antielusivas, las cuales tienen por objeto evitar que el contribuyente haciendo uso de la existencia de ineficiencias del sistema

tributario pueda realizar actos o celebrar contratos que le permitan ponerse en una situación más ventajosa respecto del fin recaudador del Estado. Estas normas, sea de manera general o particular, limitan el accionar jurídico – tributario del ciudadano, a fin de que mantenga el statu quo pretendido por la norma tributaria, complejizando aún más el sistema tributario.

Así las cosas, se provoca un **círculo vicioso de complejidad**, por cuanto el legislador permanentemente establece **nuevas exenciones, beneficios, franquicias (erosiones lícitas)**, pero a la vez va dictando una serie de normas antielusivas o normas de control que delimitan normalmente el tipo de contribuyentes que pueden acceder a estas erosiones lícitas. En efecto Samuel Vergara Hernández, señala que, en el sistema tributario chileno, particularmente en la Ley sobre Impuesto a la Renta, se establecen diversas medidas antielusión, particularmente por la vía de ficciones legales; las que, por su propia naturaleza, hacen complejo el sistema y pueden incluso llegar a vulnerar el principio de la capacidad contributiva, pues el legislador finge realidades inexistentes o contrarias al orden normal de las cosas³. Por cierto, esta complejidad, se contrapone a la **simplicidad y certeza de los sistemas tributarios**, en el sentido de que los impuestos deben ser fijos, claros y no arbitrarios en su aplicación

Sin embargo, no se puede pretender culpar de la complejidad de los sistemas tributarios a factores puramente impositivos, como lo son las normas antielusivas. Muy por el contrario, hay que entender que esta complejidad fuente de erosiones es provocada por la interacción de tasas, bases imponibles,

³ Vergara. 2007.

erosiones lícitas, erosiones ilícitas, vacíos o lagunas legales, normas antielusivas e Instituciones propias del Derecho Común. En efecto, si al sistema tributario puro o abstracto, le agregamos Instituciones del Derecho Común, tales como la existencia de la personalidad jurídica, que los ordenamientos jurídicos le conceden a las sociedades y demás organizaciones con finalidad económica, con su particular principio de radical separación entre la sociedad y sus socios, no solo nos encontramos frente a un contribuyente o grupo de contribuyentes que tiene la posibilidad de optar entre regímenes o configurar contratos, sino que, además, la posibilidad de crear nuevos contribuyentes, volviendo más amplio el concierto de comportamientos frente a la tributación.

Entonces, el contribuyente enfrentado a este conjunto de instituciones se verá con la posibilidad de elegir entre distintos caminos, diferentes entre ellos, y con distintas consecuencias sean económicas, financieras, organizacionales y tributarias. De esta manera el ciudadano no sólo tendrá la capacidad de elegir entre los caminos naturales que se presentan ante su actual posición, sino que podrá a partir de Instituciones del Derecho privado, por ejemplo, crear nuevos caminos que le permitan obtener mejores resultados en el desarrollo de su actividad. Sin embargo, el Estado no es indiferente cuando el ciudadano crea nuevos caminos con el único objeto de generar nuevos caminos que persigan sólo beneficios de carácter tributario.

En este sentido, la erosión nace del encuentro de dos mundos. La ciencia jurídica con su aspiración de equidad y la ciencia económica con su pretensión de eficiencia, han ido configurando políticas fiscales, que no solo han tenido como

objeto la recaudación de fondos con propósitos públicos sustentable en el tiempo, sino que concretar ciertos idearios de sociales, así como establecer incentivos a la producción y al ahorro.

En efecto, nuestro sistema nos ofrece diversos tratamientos impositivos especiales, tales como, régimen de renta presunta, contabilidad simplificada, gastos presuntos, incentivos al ahorro mediante exenciones y/o franquicias, u hoy un régimen especial pro-pyme. Además, conociendo la realidad, no nos podemos abstraer de la condición política, y específicamente la del político, que, si bien le podemos conceder su motivación en los más altos ideales y la selección de los medios fundados en las más estrictas y modernas técnicas, está expuesto por definición a una serie de influencias connaturales al medio social y democrático. Así, no nos podemos sorprender que la técnica legislativa tributaria no sea la más adecuada, generando muchas veces normas que no obedecen a los propósitos que la originaron o derechamente estableciendo una serie de lagunas legales, o derechamente problemas en la aplicación de la norma.

Frente a la realidad elusiva el derecho comparado nos informa que se han adoptado distintos sistemas antielusivos: i) sólo poseen una norma general antielusiva, ii) adoptan construcciones jurisprudenciales, como las teorías de la prevalencia de la sustancia sobre la forma, de la step transaction o aquella de la prueba de la intención negocial, que forman el género de las hipótesis de control sobre actos elusivos, casi siempre acumuladas con leyes especiales de prevención, iii) controlan las operaciones elusivas exclusivamente con normas de prevención (special anti-avoidance rules), tipifican las diversas hipótesis, con lo

que van de las operaciones más comunes a las más complejas conforme las vayan identificando; iv) combinan normas generales con normas de prevención, o de corrección, para el control de operaciones elusivas; v) no poseen reglas generales antielusivas o prevención. Y todas éstas van a concurrir o no, con dirigismo hermenéuticos, usos de la analogía y aplicación de presunciones legales relativas, entre otros⁴.

Finalmente, esta investigación pretenderá dar respuesta al sentido que han tenido la incorporación de las normas de relación del Artículo 8 N°17 del Código Tributario, como requisito esencial para que las empresas puedan acogerse a las nuevas normas Pyme, es decir, se intentará develar si la motivación que tuvo el Legislador al incorporarlas es para evitar que ciertas empresa o grupos puedan utilizar franquicias, exenciones o rebajas, que están dirigidas exclusivamente a las empresas de menos tamaño.

3 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

De las erosiones lícitas antes mencionadas, el objeto de nuestro trabajo es el nuevo Régimen Tributario Pro-Pyme, y en especial las normas de relación que contempla dicho régimen para efectos de determinar los contribuyentes que pueden acogerse a dicha franquicia.

Este trabajo tiene que describir, analizar y criticar la nuevas norma de relación contenidas en la el artículo 14 D) de Ley de Impuesto a la Renta, a fin de verificar tanto la certeza de la misma en su interpretación y aplicación, así como se

⁴ Taveira, 2008.

conforman dichas normas con la simplicidad que se exige a todo sistema tributario, de manera que estas normas pueden provocar tanto inconsistencias en perjuicio de los contribuyentes, así como dificultades para la administración tributaria al momento de aplicarlas.

Entonces surge la siguiente pregunta, si esta norma de relación no cumple con parámetros absolutos de certeza jurídica y de simplicidad en su aplicación, en términos tales que siendo estas normas por definición un control de carácter formal de las conductas de los contribuyentes, pueden terminar siendo un verdadero mecanismo de control de fondo de las actividades de los regulados

De los análisis de la simplicidad de las normas de relación y de la certeza jurídica que puedan provocar a los contribuyentes se podrá concluir que éstas son eficientes, y justas, por tanto, aplicables para el contribuyente. Sólo si se concluye que las nuevas normas de relación son absolutamente simples, ciertas y justas, estará terminado el presente trabajo.

Sin embargo, una conclusión contraria, en el sentido de determinar que las normas de relación no cumplen en forma absoluta y categórica con parámetros de simplicidad, certeza y justicia, nos dará la posibilidad de indagar acerca de si estas normas de control, en definitiva, producen el efecto de hacer prevalecer la sustancia por sobre la forma, en términos tales que la búsqueda de la sustancia del negocio traiga consigo dos consecuencias. En primer término, estas normas se pueden terminar constituyendo, en una norma general antielusiva, que sólo busca impedir que ciertas empresas o grupo puedan ingresar a este nuevo régimen. Sin

embargo, más interesante para este trabajo es que el contribuyente, para poder escapar de la hipótesis contenida en la norma de relación, tendría que terminar comprobando ante la Administración Tributaria, o la Justicia Tributaria, cuestiones tales como la sustancia de su negocio, la motivación que tuvieron las partes de obtener beneficios no tributarios con su negocio, acreditando entonces que sí existía una motivación económica, distinta a la sola obtención de ahorro fiscal, escapando por tanto de los principios de simplicidad y certeza jurídica del sistema tributario.

4 HIPÓTESIS

Habiendo anunciado la existencia de un Régimen Pro Pyme, el que constituye una franquicia tributaria, y por tanto una erosión lícita, el legislador ha establecido una norma de control para poder acceder a los beneficios de dicho régimen. En efecto, el legislador consciente de que el establecimiento de una franquicia o beneficio tributario es una fuente de erosiones al sistema, ha

establecido requisitos especiales, en la relación del beneficiado con otros contribuyentes para limitar el margen de acceso a la franquicia.

Sin embargo, de una lectura detenida de esta nueva norma de control, se puede advertir que ella es dificultosa en su aplicación, de manera que puede terminar imposibilitando a muchos contribuyentes su acceso al régimen pro pyme, por ser una norma que colisiona con los principios de simplicidad y certeza que debe contener todo sistema tributario, y aún más, a esta fecha no existe **circular definitiva** que regule los requisitos y la tributación de estos contribuyentes.

4.1 SUBTEMA

Como subtema, se analizará si existen dificultades desde el punto de vista de la administración tributaria para la aplicación de la norma en análisis. La complejidad de la norma de control, no solo opera para el contribuyente, sino que también para la administración tributaria. En este sentido, si la norma controla a contribuyentes que, actuando en holding o grupos empresariales, registran ingresos consolidados superiores a las UF 75.000, el solo análisis de estos grupos dificultaría el actuar del Servicio en torno a pesquisar o descubrir contribuyentes que no tienen derecho a utilizar el Régimen Pro Pyme.

5 OBJETIVOS

Los objetivos del presente trabajo, generales y específicos, son los que a continuación se describen.

5.1 OBJETIVO GENERAL

El objetivo principal del presente trabajo es principal de la tesis es identificar los inconvenientes que puede producir en su aplicación práctica la norma de control establecida en el nuevo artículo 14 D) de la Ley de Impuesto a la Renta, tanto para contribuyentes como para el Servicio de Impuestos Internos, en

especial desde la perspectiva de los principios de simplicidad y certeza que deben fundar todo sistema tributario.

5.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Se hará una revisión de la doctrina nacional para establecer los alcances que los autores han planteado sobre el objetivo general.
2. Precisar la normativa vigente sobre la materia (Marco Normativo).
3. Realizar una descripción breve de los beneficios del Régimen Pro Pyme.
4. Describir la norma de relación contemplada en el artículo 14 D) de la Ley de Impuesto a la Renta.
5. Análisis de Circulares y resoluciones del Servicio de impuestos internos, relativas al objeto de la investigación.
6. Describir los principios de simplicidad y de certeza jurídica de los sistemas tributarios
7. Determinar, finalmente las dificultades en la interpretación y aplicación de la norma de control del artículo 14 letra D) de la Ley de Impuesto a la renta, tanto para los contribuyentes acogidos al sistema como para el Servicio de Impuestos Internos al momento de determinar la procedencia de su aplicación para un contribuyente en particular.
8. Concluir la manera que establece el legislador para computar los ingresos de los demás contribuyentes relacionados, hacia arriba y abajo, o solo los de abajo.

6 METODOLOGÍA

Atendido a que se la normativa analizada en el presente trabajo es nueva, con poca literatura existente, se utilizará el método dogmático, a fin de explicar el orden jurídico de la norma de control del Régimen Pro Pyme, analizando sus normas, su verdadero sentido y alcance, y su consecencial aplicación, desde la perspectiva de los principios de simplicidad y certeza jurídica.

7 MARCO TEÓRICO

Para avanzar en el presente trabajo, es necesario procurar la descripción de elementos legales y dogmáticos que puedan permitir el análisis final del objeto de esta tesis. Se trata de elementos nuevos, como el denominado Régimen Pro Pyme, su norma de relación, que no es tan novel o a lo menos no es una invención del legislador tributario. Ello nos llevará a analizar tanto a las normas en particular de la Ley de Impuesto a la Renta, el concepto de relacionados del Código Tributario y de la Ley de Mercado de Valores. Será importante acercarse a un concepto jurídico indeterminado como es el “interés” de los grupos empresariales, que sirva de herramienta al momento de terminar este trabajo.

Finalmente, relevante es describir los principios de simplicidad y certeza jurídica ya mencionados anteriormente, a fin de poder contrastar su vigencia a la luz de estas nuevas normas.

7.1 EL RÉGIMEN PRO PYME.

Con motivo de la dictación de la Ley N° 21.210, titulada como “Moderniza Legislación Tributaria”, se insertó un nuevo artículo 14 D) en la Ley de Impuesto a la renta, que contiene un régimen tributario especial para las denominadas Pyme.

De acuerdo con el Mensaje del Ejecutivo de fecha 23 de agosto de 2018, *“establecemos un sistema de tributación único, totalmente integrado, en que los propietarios tributan en base a retiros efectivos. Las micro, pequeñas y medianas empresas (“Pymes”) se regirán por el mismo sistema pero con adecuaciones a su realidad particular”*. El legislador, en el inciso primero de la letra D) del artículo 14 de la LIR declara expresamente que este régimen se aplica *“para incentivar la inversión, capital de trabajo y liquidez de las Pymes”*.

Conceptualmente la ley define expresamente lo que entiende por Pyme, señalando que lo son las empresas que reúnan los siguientes requisitos: a) Que el capital efectivo al momento del inicio de sus actividades no exceda de 85.000 unidades de fomento, según el valor de esta al primer día del mes de inicio de las actividades; b) Que el promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados del giro, considerando los tres ejercicios anteriores a aquel en que se vaya a ingresar al régimen, no exceda de 75.000 unidades de fomento, y mantenga dicho promedio mientras se encuentren acogidos al mismo. Si la empresa ejerciera

actividades por menos de 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios que corresponda a los que realice sus actividades; y (c) Que el conjunto de los ingresos que percibe la Pyme en el año comercial respectivo, correspondientes a las siguientes actividades, no excedan de un 35% del total de sus ingresos brutos del giro: (i) Cualquiera de las descritas en los números 1°.- y 2°.- del artículo 20. Con todo, no se computarán para el cálculo del límite del 35% las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas. (ii) Participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación. Para los efectos señalados en esta letra, se considerarán sólo los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los bienes y participaciones señaladas. No se considerarán las enajenaciones de tales bienes que generen una renta esporádica o la cesión a título oneroso de los derechos reales constituidos sobre dichos bienes. (iii) De la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.

Hasta este punto el legislador no pretende dejar vacíos legales, resquicios o lagunas para los operadores tributarios, más bien quiere dejar las reglas del juego claras para todos, atendidos los beneficios de este régimen, que pueden atraer a muchos contribuyentes a acogerse a él.

Los beneficios específicos de este régimen son variados, y si bien no forman parte del objeto de este trabajo no es baladí mencionar algunos de los más relevantes.

- a) Pueden llevar contabilidad simplificada en forma opcional, con lo que se supone puede abaratar costos de operación a expensas de los asesores contables.
- b) Pueden acceder a la depreciación instantánea lo que claramente incentiva la inversión como promete el encabezado del nuevo artículo 14 letra D).
- c) Reconocerán como gasto o egreso, las existencias e insumos del negocio adquiridos o fabricados en el año y no enajenados o utilizados dentro del mismo, según corresponda.
- d) Tienen la opción de declarar y pagar impuestos en base a propuesta del Servicio de Impuestos Internos.
- e) Liberación de la aplicación de corrección monetaria.
- f) Determinación de la base imponible, sumando los ingresos del giro percibidos en el ejercicio y deduciendo los gastos o egresos pagados en el mismo

Sin embargo, el atractivo del nuevo régimen viene dado por los efectos tributarios directos de su aplicación. Una tasa de impuesto del 25%, hoy 10%, versus la tasa general del 27%. Pero quizás, lo más impactante es la vuelta a la integración total de impuestos empresariales y personales, dejando atrás, sistemas semi integrados o el ensayo de la atribución de años pasados. Sin lugar a duda un beneficio, incentivo o franquicia tributaria, que constituye a la vez una erosión lícita al sistema, o quizás un regreso a la normalidad.

Como ya se explicó, las erosiones lícitas van de la mano de normas antielusivas o de control a fin de que se mantenga cierta equidad entre los

ciudadanos, y que no cualquiera pueda aprovecharse de estas erosiones para pagar menos impuestos.

7.2 NORMA DE CONTROL DEL ARTÍCULO 14 LETRA D)

Sí, es el momento de describir el objeto de este trabajo, la norma de control del artículo 14 letra D) de la LIR. El nuevo régimen, beneficioso, integrado y con una menor tasa de impuesto, es una tentación, a la que no todos pueden acceder, pues en tiempos de falta de equidad, el sistema tributario, y su función redistributiva del ingreso es una apuesta del reformista para ser un remedio para la enfermedad. Por ello el legislador, claramente, como nunca lo hemos visto, declara que es una PYME, siendo la clave del concepto el guarismo de las 75.000 Unidades de Fomento de promedio de ventas anuales. El número era menor, en tanto el mensaje en el año 2018, limitaba el acceso a 50.000 Unidades de Fomento, pero ya en la Comisión de Hacienda del Senado, se comenzó a avizorar el aumento a 75.000 Unidades de Fomento⁵.

Pero como la vida es más ingeniosa que el legislador y que el mejor de los juristas, y más astutos pueden ser los asesores del contribuyente, la ley estableció reglas de relación que mueven el cerco de las 75.000 Unidades de Fomento, es decir, no es que se limiten, pues por el contrario, no solo se computan para estos efectos los ingresos del contribuyente, sino que también los de sus relacionados. Así nacen las normas de relación del artículo 14 letra D), cuyo texto es el siguiente:

⁵ Ver Informe de Comisión de Hacienda. Senado. Fecha 13 de enero, 2020. Informe de Comisión de Hacienda en Sesión 93. Legislatura 367.

*“Adicionalmente, para el cálculo del promedio de ingresos brutos se deberá sumar los ingresos brutos del giro percibidos o devengados por **las empresas o entidades relacionadas**, y además, sumar las rentas de dichas **empresas o entidades relacionadas** provenientes de la tenencia, rescate o enajenación de inversiones en capitales mobiliarios, de la enajenación de derechos sociales o acciones, y las rentas que **las entidades relacionadas** perciban con motivo de participaciones en otras empresas o entidades.*

Para efectos de este artículo, se considerarán empresas o entidades relacionadas según se establece en el artículo 8° número 17 del Código Tributario y los ingresos de las entidades relacionadas se sumarán, en su totalidad, en los casos de las letras a) y b) de dicho artículo; en tanto que, en los casos de las letras c), d) y e) del artículo referido se considerará la proporción que corresponda a la participación en el capital, utilidades, ingresos o derechos a votos, según resulte mayor.

Las empresas o entidades relacionadas deberán informar anualmente a la empresa respectiva, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, el monto total de los ingresos que deban sumarse para efectos de determinar la aplicación de este régimen, los que se expresarán en unidades de fomento conforme a lo señalado en el párrafo sexto de esta letra (b)”.

7.3 EL CONCEPTO DE RELACIONADOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

La norma reproducida nos lleva al Código Tributario, al número 17 del artículo 8°, cuyo tenor es el siguiente:

17°.- Salvo que alguna disposición legal establezca algo distinto, se entenderá por "relacionados":

a) El controlador y las controladas. Se considerará como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas.

Para estos efectos, se entenderá que existe un acuerdo explícito de actuación conjunta cuando se verifique una convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.

b) Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.

c) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o

entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

d) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades.

e) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los literales c) y d) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de las letras a) y b), se considerarán relacionadas entre sí.

f) Las matrices o coligantes y sus filiales⁶ o coligadas⁷, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046.

Esta norma no es nueva, a lo menos parcialmente, pues viene de la Ley 18.045, sobre Mercado de Valores, que señala:

6 Artículo 86 Ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas. Es sociedad filial de una sociedad anónima, que se denomina matriz, aquella en la que ésta controla directamente o a través de otra persona natural o jurídica más del 50% de su capital con derecho a voto o del capital, si no se tratare de una sociedad por acciones o pueda elegir o designar o hacer elegir o designar a la mayoría de sus directores o administradores.

La sociedad en comandita será también filial de una anónima, cuando ésta tenga el poder para dirigir u orientar la administración del gestor.

7 Artículo 86 Ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas. Es sociedad coligada con una sociedad anónima aquella en la que ésta, que se denomina coligante, sin controlarla, posee directamente o a través de otra persona natural o jurídica el 10% o más de su capital con derecho a voto o del capital, si no se tratare de una sociedad por acciones, o pueda elegir o designar o hacer elegir o designar por lo menos un miembro del directorio o de la administración de la misma.

La sociedad en comandita será también coligada de una anónima, cuando ésta pueda participar en la designación del gestor o en la orientación de la gestión de la empresa que éste ejerza.

Es controlador de una sociedad toda persona o grupo de personas con acuerdo de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas, participa en su propiedad y tiene poder para realizar alguna de las siguientes actuaciones: a) Asegurar la mayoría de votos en las juntas de accionistas y elegir a la mayoría de los directores tratándose de sociedades anónimas, o asegurar la mayoría de votos en las asambleas o reuniones de sus miembros y designar al administrador o representante legal o a la mayoría de ellos, en otro tipo de sociedades, o b) Influir decisivamente en la administración de la sociedad. Cuando un grupo de personas tiene acuerdo de actuación conjunta para ejercer alguno de los poderes señalados en las letras anteriores, cada una de ellas se denominará miembro del controlador. En las sociedades en comandita por acciones se entenderá que es controlador el socio gestor.

La norma antes reproducida, contiene un texto muy similar a la letra a) del N° 17 del artículo 8 del Código Tributario, e incluso el concepto de administración conjunta es idéntico. Una diferencia importante entre el legislador financiero y el tributario dice relación con que el primero requiere en el artículo 98⁸ de la Ley de

⁸ El Artículo 98 de la ley de Mercado de Valores, señala que,

Acuerdo de actuación conjunta es la convención entre dos o más personas que participan simultáneamente en la propiedad de una sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.

Se presumirá que existe tal acuerdo entre las siguientes personas: entre representantes y representados, entre una persona y su cónyuge o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, entre entidades pertenecientes a un mismo grupo empresarial, y entre una sociedad y su controlador o cada uno de sus miembros.

La Superintendencia podrá calificar si entre dos o más personas existe acuerdo de actuación conjunta considerando entre otras circunstancias, el número de empresas en cuya propiedad participan simultáneamente,

la frecuencia de votación coincidente en la elección de directores o designación de administradores y en los

Mercado de Valores la existencia de una convención y establece una serie de presunciones, mientras el tributario requiere que el acuerdo sea explícito. Quizás esta diferencia pueda ser importante para más adelante.

8 CIRCULAR RÉGIMEN PRO PYME

Actualmente el Servicio de Impuestos Internos, se encuentra en proceso de redacción de una circular que regula las normas de relación antes reproducida. Al efecto del proyecto de circular podemos extraer lo siguiente.

b) Se considerarán relacionados, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y deberán computar los ingresos, según se sistematiza a continuación:

b.1) El controlador y las controladas.

De conformidad con lo dispuesto en el inciso décimo de la letra b), del N° 1, de la letra D) del artículo 14, en este caso de relación los contribuyentes deben computar la totalidad de los ingresos por ventas o servicios de las relacionadas, es decir, sin ponderar el cálculo de acuerdo con porcentaje de participación.

b.2) Todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común. Se considerará como controlador a toda persona o entidad, o grupo de ellos, con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, derecho a las acuerdos de las juntas extraordinarias de accionistas.

Si en una sociedad hubiere como socios o accionistas, personas jurídicas extranjeras de cuya propiedad no haya información suficiente, se presumirá que tienen acuerdo de actuación conjunta con el otro socio o accionista, o grupo de ellos con acuerdo de actuación conjunta, que tenga la mayor participación en la propiedad de la sociedad.

utilidades o ingresos, o derechos de voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Esta participación puede ser directa o indirecta, esto es, a través de otras empresas, cualquiera sea el número de ellas.

De conformidad con lo dispuesto en el inciso décimo de la letra b) del N° 1 de la letra D) del artículo 14, en esta hipótesis de relación los contribuyentes deben computar la totalidad de los ingresos por ventas o servicios de las relacionadas, es decir, sin ponderar el cálculo de acuerdo con el porcentaje de participación.

b.3) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, derecho a las utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

En este caso, y conforme al inciso décimo de la letra b) del N° 1 de la letra D) del artículo 14, deberán considerarse los ingresos de forma proporcional al porcentaje de participación.

En los casos que el porcentaje de participación en el capital sea distinto al porcentaje que le corresponde en las utilidades, ingresos o derechos a voto, según corresponda, deberá considerarse siempre el mayor.

Por su parte, esta norma de relación aplica en forma recíproca. Así, los dueños, usufructuarios u otros contribuyentes que posean participación en otra

persona o entidad deben sumar los ingresos de la persona o entidad respectiva, y asimismo, esta última persona o entidad deben sumar los ingresos de los dueños, usufructuarios u otros contribuyentes que participen, considerando la participación proporcional que corresponde.

b.4) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de dicho contrato u otro negocio de carácter fiduciario en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades.

Para efectos de determinar los ingresos de una empresa o entidad relacionada respecto del Régimen Pro Pyme, esta norma de relación aplica en forma recíproca respecto de la asociación, el gestor y los partícipes, según corresponda, cuando se establezca la relación conforme a las letras b.1) o b.2) anteriores. En los demás casos, la relación no es recíproca, es decir, se entiende que el gestor o el partícipe están relacionados con la asociación, pero no así la asociación con el gestor o partícipe, cuando corresponda.

Conforme al inciso décimo de la letra b) del N° 1 de la letra D) del artículo 14, deberán considerarse los ingresos de forma proporcional al porcentaje de participación, sin embargo, si el porcentaje de participación es mayor al 50% deberá sumar la totalidad de los ingresos, en su calidad de controlador, conforme a lo dispuesto en la letra a) del N° 17 del artículo 8° del Código Tributario.

En los casos que el porcentaje de participación en el capital sea distinto al porcentaje que le corresponde en las utilidades, ingresos o derechos a voto, según corresponda, deberá considerarse siempre el mayor.

b.5) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo con lo señalado en las letras b.3) y el b.4) anteriores, se considerarán relacionadas entre sí, debiendo en tal caso computar la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad.

Este tipo de relación se configura cuando la persona natural:

- Es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, de más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, derecho a las utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas; o,

- Se constituye en gestor de una asociación u otro negocio de carácter fiduciario con derecho a una participación superior al 10% o se trata de un partícipe con derecho a más del 10% de la utilidad de dicha asociación, y siempre que no exista relación de control entre las partes contratantes.

En esta hipótesis, las empresas o sociedades se consideran relacionadas entre sí y deberán computar los ingresos de su relacionada, conforme al porcentaje de participación que la persona natural posea en ellos.

Los efectos descritos en la circular se pueden visualizar en el siguiente recuadro:

ARTÍCULO 8° N°17 DEL CT	ARTÍCULO 14 D) DE LA LIR	
	TOTAL	PARCIA L
a) El controlador y las controladas.	X	
b) Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.	X	
c) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.		X
d) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades.		X
e) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los literales c) y d) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de las letras a) y b), se considerarán relacionadas entre sí.		X
f) Las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N°18.046.	N/A	N/A

Más adelante, el Proyecto de Circular señala lo siguiente:

Finalmente, respecto de la aplicación de las normas de relación, se hace presente lo siguiente:

- Para el cómputo de ingresos de una empresa o entidad relacionada, en aquellos casos en que se deba evaluar en estructuras empresariales que comprendan varios niveles societarios, se aplicaran las normas de cómputo de ingresos, según se detalla en las letras b.1 a b.5 anteriores (esto es, en forma total o proporcional, según corresponda), de acuerdo a la relación de la empresa o entidad individual que se analiza respecto de la Pyme, ya sea que dicho análisis corresponda realizarlo para empresas propietarias (“aguas arriba”) o receptoras de inversión (“aguas abajo”).

- Las normas de relación contenidas en el número 17 del artículo 8° del Código Tributario, citadas en los párrafos precedentes, para efectos de la aplicación del Régimen Pro Pyme, no se encuentran circunscritas solo al ámbito nacional, en razón de lo cual, las Pymes también deberán sumar los ingresos de los relacionados que se encuentren residentes o domiciliados en el extranjero.

- La ley no hace aplicable la norma de relación contenida en la f) del artículo 8 N° 17 del Código Tributario, ya que, para efectos de la determinación de los ingresos de sociedades o entidades relacionadas, dicha hipótesis queda contenida en las ya analizadas en esta letra b).

9 RESOLUCIONES 84 Y 85 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

El relacionamiento de distintos sujetos de derechos, creadores de utilidad y obligados al pago de impuestos, hace necesario la determinación de formas, plazos y mecanismos en que los relacionados informan entre sí el monto de sus operaciones para efectos de determinar los límites contenidos en la norma de control ya descrita.

9.1 RESOLUCIÓN EX. SII N° 84

Esta resolución tiene por objeto establecer la forma y plazo para que las entidades relacionadas informen a la empresa o sociedad respectiva, el monto total de los ingresos de su giro percibidos o devengados en los ejercicios respectivos y otras rentas que se señalan, para determinar si se cumplen los límites de ingresos para efectos de acogerse y/o permanecer en el Régimen Pro Pyme. Según establece la resolución la información se debe proporcionar anualmente.

En el caso de los contribuyentes de nuestro interés, esto es, aquellos del régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas (PYMES), de la letra D) del artículo 14 de la LIR, para efectos de determinar si se cumplen los límites de 75.000 o 85.000 Unidades de Fomento en su caso, se les debe informar, por parte de sus empresas o entidades relacionadas, lo siguiente:

- i. El total de ingresos brutos del giro percibidos o devengados.
- ii. Las rentas provenientes de la tenencia, rescate o enajenación de inversiones en capitales mobiliarios, de la enajenación de derechos sociales o acciones, y las rentas que percibidas con motivo de participaciones en otras empresas o entidades.

En ambos casos, la información deberá corresponder a los últimos tres ejercicios, o a aquellos que correspondan, en caso que, la entidad relacionada que informa tenga menos años de actividad, contados desde su inicio de actividades. Para estos efectos, los valores deberán ser expresados en unidades de fomento, según el valor de ésta al último día del ejercicio comercial en el cual se generaron dichos ingresos y/o rentas.

La información se materializa mediante un certificado denominado Certificado N° 51 sobre monto total de ingresos percibidos o devengados del giro por entidades relacionadas, para el cálculo de los límites máximos de ingresos para acogerse y/o permanecer en el régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas (PYMES), de la letra D) del artículo 14, o en el régimen de

renta presunta del artículo 34, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta”, y debe ser emitido en el mes de marzo de cada año.

9.2 RESOLUCIÓN EX. SII N° 85

La presente resolución establece la forma de determinación del promedio de ingresos brutos a que se refiere la letra b) del n°1 de la letra d) del artículo 14 de la LIR, en donde se establece que el cálculo del promedio de ingresos brutos se determinará con base a la información de ventas contenida en el registro electrónico de compras y ventas, establecido en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas.

La resolución trata dos temas, o montos que se deben determinar. Los ingresos propios del contribuyente, y los ingresos de los contribuyentes relacionados, o dicho de otra forma, como un contribuyente suma a sus propios ingresos los informados por sus relacionados sus relacionados.

9.2.1 DETERMINACIÓN DE INGRESOS PROPIOS.

En lo concreto, la resolución señala que los contribuyentes acogidos al régimen de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, es decir, tanto al contemplado en el N° 3 como al contenido en el N° 8 de dicha letra, deberán determinar el promedio anual de los ingresos brutos percibidos o devengados del giro, según lo establece en inciso cuarto y quinto de la letra (b) del N°1 de la letra D) del artículo 14 de la misma ley, de la siguiente forma:

i) Para efectos de realizar el cómputo, se considerarán los ingresos del giro, esto es, las cantidades percibidas o devengadas que provienen de la actividad que realiza habitualmente el contribuyente. Cabe recalcar que, para efectos del cómputo antes señalado, debe considerarse no sólo los ingresos del giro que hayan sido percibidos, sino también aquellos que se encuentran pendiente de pago por parte de los clientes del contribuyente que está determinando el promedio de ingresos.

ii) El promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados del giro, se calculará considerando los tres ejercicios anteriores a aquel en que se vaya a ingresar al régimen. Si la empresa ejerciera actividades por menos de 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios que corresponda a los que realice sus actividades.

Más adelante, la resolución indica que los ingresos del giro comprenderán a aquellos que provengan de las ventas, exportaciones, prestaciones de servicios u otras operaciones, excluyéndose aquellos que sean extraordinarios o esporádicos, como ocurre en los originados en ventas de activo inmovilizado o ganancias de capital, siempre que, en este último caso, no se encuentre dentro del giro de la empresa. Cabe señalar que estas operaciones se encuentran asentadas en el Registro de Compras y Ventas, donde se registran los documentos tributarios electrónicos emitidos con motivo de la realización de tales transacciones. En caso de los contribuyentes que no se encuentran obligados a llevar el Registro de Compras y Ventas, se deberá considerar las operaciones indicadas

precedentemente, asentadas en el registro que para tales efectos corresponda utilizar.

Además, la resolución indica que se descuentan del cómputo de ingresos el IVA recargado en las operaciones afectas, como también los demás impuestos especiales, adicionales o específicos que se recarguen en el precio del producto o servicio que corresponda, es decir, se debe considerar el valor neto de cada uno de los documentos tributarios electrónicos, cuyo monto se registra en la columna de monto neto del Registro de Compras y Ventas. También se excluyen del cómputo los créditos incobrables que correspondan a ingresos devengados, castigados durante el ejercicio.

9.2.2 DETERMINACIÓN DE INGRESOS DE RELACIONADOS.

Al respecto la resolución señala que los contribuyentes acogidos al régimen de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que tengan empresas o entidades relacionadas, de conformidad a lo dispuesto en el N° 17 del artículo 8° del Código Tributario, para la determinación del promedio de ingresos brutos, deberán, además, sumar los siguientes ingresos y rentas de dichas entidades relacionadas:

- i. Ingresos brutos del giro percibidos o devengados.
- ii. Las rentas provenientes de la tenencia o rescate o enajenación de las inversiones en capitales mobiliarios, de la enajenación de derechos sociales o acciones, y las rentas que las entidades relacionadas perciban con motivo de

participaciones en otras empresas o entidades. En este último caso, a efectos de no duplicar las participaciones percibidas, la empresa que evalúa sus ingresos promedio deberá excluir de ese cómputo aquellas participaciones que provengan de sociedades con las cuales debe computar ingresos del giro.

Interesa que tratando una ambición del proyecto de Circular ya comentado que en caso que, la entidad relacionada no tenga domicilio ni residencia en Chile, la empresa que evalúa sus ingresos promedio deberá exigir a tal entidad la información aludida, a efectos de evaluar el correcto cumplimiento de los requisitos que exige la ley para acogerse o permanecer en el régimen Pro Pyme.

10 PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD TRIBUTARIA

La simplicidad tributaria, es un principio fundamental para el funcionamiento del sistema tributario y para que este sea capaz de comprometer a los ciudadanos, a cumplir con las obligaciones que él contempla, tanto en un aspecto práctico, como desde un punto de vista volitivo, logrando eficiencia, certeza y cohesión social. El sistema tributario simple, es sencillo sin complicaciones ni dificultades, perfectamente entendible por la administración y para los administrados. Es un principio fundamental del sistema liberal, en tanto, Adan Smith, en la Riqueza de las Naciones, señala que, “determina que los tributos deben ser fijos y no arbitrarios, existiendo claridad acerca de la forma en que deben ser incorporados en las arcas fiscales”⁹ En el mismo sentido, José Pablo Arellano y Vittorio Corbo, en Tributación para el Desarrollo, indican que *“los textos legales deben ser claros, bien redactados para evitar los vacíos legales y las interpretaciones de los contribuyentes y de la autoridad tributaria. Los trámites, los formularios, la información requerida para declarar, la forma de pagar, etc., deben ser fáciles de cumplir. El logro de este requisito reduce los costos de cumplimiento*

⁹ Jaque, 2018.

tributario a los contribuyentes y a las mismas autoridades tributarias. Este es un requisito para los impuestos recaudadores y reguladores”¹⁰.

Sin duda, el trabajo más completo acerca de la simplicidad tributaria es “Simplicidad de los Sistemas de Imposición. El caso de Chile”, de Patricio Barra¹¹, quien concluye que *“La simplicidad del sistema tributario incide sobre el objetivo de cohesión social por dos vías. Por una vía directa, la complejidad acentúa la exclusión de agentes del sistema fiscal y la discriminación entre contribuyentes, favoreciendo a los que tienen acceso y medios para usarla lícitamente (invocando una compleja franquicia tributaria) o ilícitamente (aprovechando un vacío en esa complejidad para evadir). Por una vía indirecta, la complejidad también condiciona el objetivo de cohesión social, en la medida que puede revertir los efectos esperados de los impuestos en términos de recaudación, equidad o eficiencia”*

Esta última conclusión, importa para este trabajo, desde el momento en que el Régimen Pro Pyme es una franquicia tributaria, y las normas de relación una norma de control, de manera que la simplicidad-complejidad de ambos podrán determinar el ingreso de contribuyentes al nuevo sistema, su no ingreso, o su mala utilización como una herramienta de evasión, cuestión que será analizada más adelante.

¹⁰ Arellano y Corbo, p 163, 2013.

¹¹ Barra, P. 2006.

11 CERTEZA JURÍDICA Y SISTEMA TRIBUTARIO

Pilar fundamental de toda sociedad para su funcionamiento y sobrevivencia es la existencia de claras reglas del juego democrático es la seguridad jurídica, que junto con la justicia son los valores más importantes de la denominada ciencia jurídica. La seguridad jurídica para don José Luis Cea, citando a don Jorge Millas Jiménez, “es la situación psicológica de la persona que, en cuanto sujeto activo y pasivo de relaciones sociales, conoce el ordenamiento objetivo que debe cumplir, sabe que este sistema normativo es generalmente observado y confía en que así continuará ocurriendo¹²”

La seguridad o certeza jurídica es un valor de protección del individuo frente al poder total del Estado, más aún en tiempos en donde reformistas pretenden acrecentarlo.

En materia tributaria el individuo, el contribuyente, se encuentra frente a uno de los órganos más poderosos del Estado, como es el Servicio de Impuestos Internos, de manera que la ausencia de certeza puede enfrentar al ciudadano a un ente fiscal, arbitrario y caprichoso, que pueda cambiar las reglas del juego determinadas por el legislador, mediante interpretaciones denominadas oficios y circulares, o resoluciones resultado de acciones de fiscalización.

La incerteza tributaria trae una sola consecuencia. Una posición psicológica de paralización del contribuyente, el no hacer, el dejar de hacer, la inactividad.

¹² Cea, J, 2008.

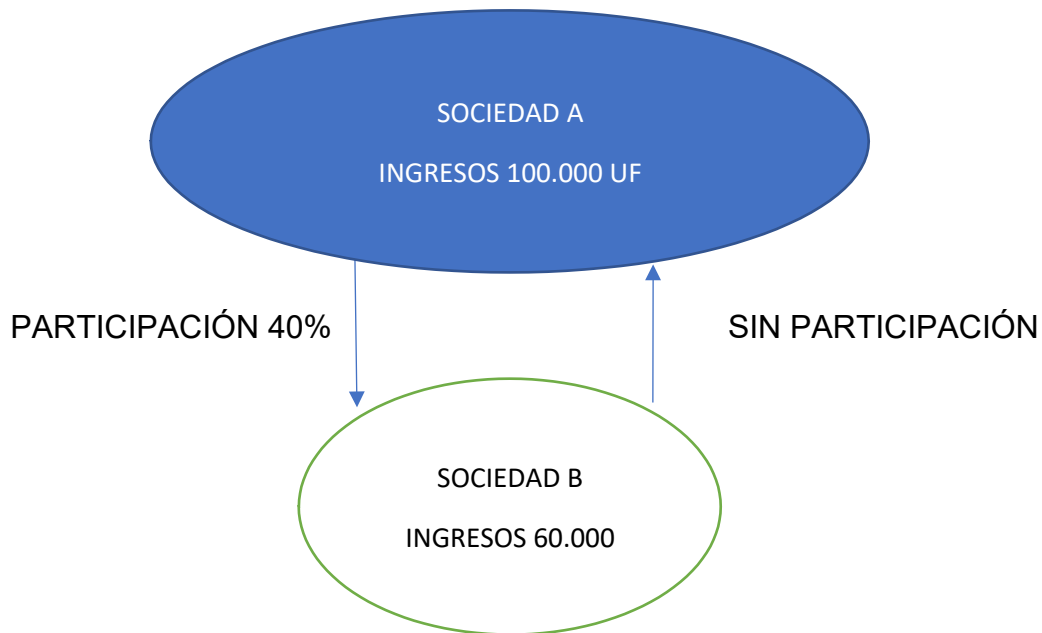
De esta manera, el Régimen Pro Pyme y su norma de control deben ser claros, precisos, en su ingreso, salida y efectos económicos, financieros y tributarios. Una norma de relación difíciles de interpretar, con vacíos que permitan la “interpretación” del propio Fisco, en desmedro de los contribuyentes, aún bajo la rebaja real de la tasa del impuesto a la renta al 10%, no logrará el objetivo de la reforma, esto es incentivar la inversión.

12 DESARROLLO Y RESULTADOS

12.1 AGUAS ARRIBA – AGUAS ABAJO.

Ya no es nada pacífico, si la sumatoria de ingresos se debe realizar aguas arriba y aguas abajo, o viceversa, según quiera denominarse el fenómeno. En el proceso de consulta pública existen varias opiniones que indican que la relación no puede generarse en uno y otro sentido o dirección, de manera que la sumatoria de ingresos de los contribuyentes relacionados solo debiera darse desde las sociedades que están abajo hacia las que están arriba, y no en ambos sentidos.

Una primera opción, y es la que explicita el SII, el proyecto de Circular ya descrito, es que la relación trae efectos aguas arriba y aguas abajo, o viceversa, esto es de la siguiente manera.



En este caso, la sociedad A, debe sumar a sus ingresos de 100.000 UF, el 40% de los ingresos de la sociedad B, esto es 24.000 UF, quedando con un total de 124.000 UF. Por su parte, la Sociedad B, debería sumar a sus 60.000 UF,

24.000 UF, quedando con un total de 85.000 UF y, por lo tanto, fuera del Régimen Pro Pyme.

Una segunda opción, es asumir que el relacionamiento, solo produce sus efectos aguas arriba y, por lo tanto, solo la SOCIEDAD A debe sumar 24.000 UF provenientes de su participación en B. Por su lado la SOCIEDAD B, no realiza esa sumatoria por cuanto los efectos no se producen aguas abajo, quedando en el Régimen Pro Pyme.

12.1.1 EL TEXTO LEGAL

El propio artículo 14 letra D) señala que:

“Para efectos de este artículo, se considerarán empresas o entidades relacionadas según se establece en el artículo 8° número 17 del Código Tributario y los ingresos de las entidades relacionadas se sumarán, en su totalidad, en los casos de las letras a) y b) de dicho artículo; en tanto que, en los casos de las letras c), d) y e) del artículo referido se considerará la proporción que corresponda a la participación en el capital, utilidades, ingresos o derechos a votos, según resulte mayor”.

Si bien, la norma transcrita nos estaría dando una regla para determinar si la sumatoria de los ingresos de los relacionados es total o proporcional, nos da una señal indicativa de si esta sumatoria debe ser siempre aguas arriba-aguas abajo, o si admite excepción.

Tenemos dos situaciones.

1.- Casos de las letras a) y b) del artículo 8° número 17 del CT. En este caso los ingresos se suman en su **totalidad**.

2.- Casos de las letras c) y d) del artículo 8° número 17 del CT. Se considerará **la proporción** que corresponda a **la participación en el capital, utilidades, ingresos o derechos a votos**, según resulte mayor.

Este último aspecto resulta sumamente relevante. Evidentemente las sociedades que participan en otras, como dueñas o accionistas, tienen una proporción en la participación en el capital, utilidades, ingresos o derecho a voto en la sociedad de aguas abajo. Sin embargo, la sociedad de abajo no tiene participación ni en el capital, ni en las utilidades o ingresos, ni menos en el derecho a voto de la sociedad de aguas arriba. En el ejemplo, anterior, la SOCIEDAD B no participa en la SOCIEDAD A, de manera que no es posible sostener que tenga participación en ésta.

Por su parte el proyecto de Circular del SII, en su página 11, indica que:

Finalmente, respecto de la aplicación de las normas de relación, se hace presente lo siguiente:

- Para el cómputo de ingresos de una empresa o entidad relacionada, en aquellos casos en que se deba evaluar en estructuras empresariales que comprendan varios niveles societarios, se aplicaran las normas de cómputo de ingresos, según se detalla en las letras b.1 a b.5 anteriores (esto es, en forma total

o proporcional, según corresponda), de acuerdo a la relación de la empresa o entidad individual que se analiza respecto de la Pyme, ya sea que dicho análisis corresponda realizarlo para empresas propietarias (“aguas arriba”) o receptoras de inversión (“aguas abajo”).

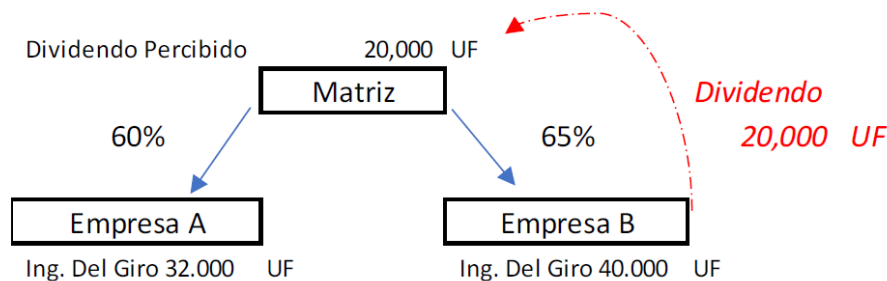
El punto de conflicto, más evidente pareciera ser, aquel que dice relación con la suma de los ingresos de las sociedades de más arriba a los ingresos de las sociedades de más abajo, en los casos que no estamos frente a controladoras y controladas o, dicho de otra forma, que una sociedad cuyo dueño se encuentre en las situaciones de letras c) y d)¹³ del artículo 8° número 17 del CT, deba sumar a sus ingresos los de aquel.

El Servicio en el proyecto de Circular, sin dar mayor razón, “decreta” que la suma de ingresos se haga aguas arriba y aguas abajo, sin discriminar si se trata de la hipótesis de la suma total o de la suma proporcional. Y este decreto del SII, colisiona con el texto y lógica de la propia ley, que indica claramente que para efectos de la sumatoria proporcional se considera la proporción que corresponda a la participación en el capital, utilidades, ingresos o derechos a votos, según resulte mayor, y por supuesto que las sociedades de más abajo no tienen participación en las sociedades de más arriba, de manera que no es posible que en esta hipótesis ocurra la ficción de “aguas abajo”.

13 Se excluye la letra e) por tratarse de la persona natural sin giro, que no debería sumar ingresos por no ser contribuyente de primera categoría

12.1.2 LA NO DUPLICIDAD DE PARTICIPACIONES.

Esta teoría de aguas arriba-abajo choca con un elemento de lógica – o principio - que consiste en la no duplicación de las participaciones, recogido por la Resolución Exenta N° 85 del año 2020 del SII, que determina la forma de computar los ingresos de entidades relacionadas. Al efecto, dicha resolución contiene el siguiente recuadro.

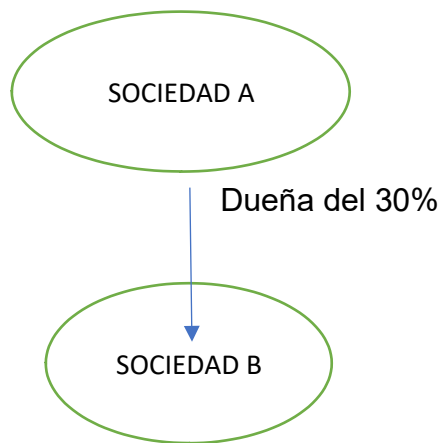


La resolución explica que, la Empresa A, para determinar si sus ingresos propios y de relacionados no exceden de 75.000 unidades de fomento, atendiendo a que existe un controlador común, y por tanto debe computar la totalidad de los ingresos de sus relacionados, deberá efectuar el siguiente cálculo: $UF\ 32.000 + UF\ 20.000 + UF\ 40.000 = UF\ 92.000$, resultando de esta forma improcedente su incorporación o permanencia en el régimen Pro Pyme.

Sin embargo, atendido que la Empresa B hizo una distribución de utilidades de UF 20.000 a su matriz, las cuales provienen de utilidades generadas por el giro de dicha entidad, la Empresa A no deberá considerar en el cómputo de sus ingresos promedio dicha cantidad, porque se estarían duplicando.

De este modo, el cálculo de la Empresa A es el siguiente: $UF\ 32.000 + UF\ 40.000 = UF\ 72.000$; pudiendo dicha empresa acogerse o permanecer en el régimen Pro Pyme, según corresponda.

En este ejemplo, el propio SII reprocha la duplicación de participaciones. Sin embargo, es totalmente posible que ello pueda terminar ocurriendo en una hipótesis de sumatoria proporcional de ingresos aguas arriba.



Si la SOCIEDAD A factura 100.000.000 UF anuales, y la SOCIEDAD B factura 60.000 UF, en la hipótesis del proyecto de Circular ya tenemos que B debería sumar un 30% de los ingresos de A, de manera que 60.000 UF más 30.000 UF, hace que B termine con un ingresos para efecto de la entrada o vigencia del régimen en estudio de 100.000 UF.

Pero, si seguimos la lógica de la Resolución N° 85 del SII, y entendemos que los ingresos de A están compuestos por la recepción de retiros o dividendos provenientes de B, por la suma de 18.000 UF, equivalentes a su participación del 30%, bajo una hipótesis con una variable de costo y gasto 0, se deberían

descontar esos ingresos a la sumatoria que se hace en B, pues ya se trata de flujos que ya se encuentran contabilizados en el las 60.000 UF de B.

De otra forma, se estarían duplicando los mismos ingresos o un mismo flujo de recursos para efectos de determinar la inclusión o mantención del contribuyente en el Régimen Pro Pyme. Una “pequeña doble tributación”, más aún si este régimen en los hechos se convierte en el más utilizado por los contribuyentes.

12.1.3 INVERSIÓN O APOORTE A PEQUEÑOS NEGOCIOS

Por otra parte, el artículo 14, letra D) Numero 2, finaliza con una normativa que permitiría que empresas más grandes puedan participar en otras más pequeñas, sin que se entiendan relacionadas. Para ello, se requiere que la inversión este destinada al **emprendimiento** o a la **inversión tecnológica**. Si el concepto inversión tecnológica es acotado, el de emprendimiento, puede dar para cualquier cosa. Como requisito formal, la ley exige que la Corporación de Fomento a la Producción, emita un certificado, que dé cuenta de que la participación tiene por finalidad apoyar la puesta en marcha, el desarrollo o crecimiento de emprendimientos o de proyectos de innovación tecnológica. Nuevamente surge la duda de si es acotado o puede ser cualquier cosa.

Para aclarar este tema, el SII y Corfo deben dictar una resolución conjunta, que establezca los requisitos y procedimientos para obtener la certificación. Dicha reglamentación debe contener algunos aspectos explicitados por el propio

legislador, como son: (a) un plan de ejecución y desarrollo del emprendimiento o del proyecto de innovación tecnológica por un plazo no menor a 2 años, que refleje adecuadamente los costos en que incurrirá la Pyme para el logro de su objetivo, los que deberán ajustarse a las condiciones observadas en el mercado, (b) una prohibición de efectuar disminuciones de capital que afecten el aporte de la entidad que participa o financia la Pyme, durante el plazo de su plan de ejecución y desarrollo y (c) una declaración jurada de no encontrarse la entidad y la Pyme relacionadas de manera previa o coetánea al acuerdo en cuestión, a menos que esto ocurra únicamente por uno o más acuerdos previamente certificados en éstos términos.

Esta norma, es sumamente importante, pues derechamente produce incerteza ya sea para el Fisco, ya sea para el contribuyente. Como se ha reiterado anteriormente, términos imprecisos como emprendimiento, pueden traer un doble efectos. Por una parte, que termine siendo una herramienta tan difícil de utilizar por el contribuyente que nadie recurra a ella, terminando por desincentivar la participación de empresas grandes en proyectos de empresas más pequeñas.

Por otra parte, puede que esta herramienta se transforme en un elemento de elusión. Bastaría simplemente la alianza de asesores tributarios con asesores de productos de fomento del Estado, Corfo, Innova, Sercotec, para crear planes de apoyo al emprendimiento que permitan dejar en letra muerta las normas de relación en comentario.

Obviamente, el sistema deja de ser cierto, y el contribuyente informado y asesorado, se verá beneficiado con esta verdadera norma de escape de las normas de relación.

Es en este punto, que un poco de honestidad al debate puede simplificar las cosas. Esta claro que el relacionamiento no afectará en gran medida los resultados tributarios de las empresas de gran tamaño que participan o financian a otra que está naciendo, desarrollándose o tratando de no desaparecer. Es posible que, respecto de la receptora de la inversión, los números financieros sean rojos y existan pérdidas tributarias.

El des relacionar, interesa más bien a la empresa receptora del financiamiento, de manera que no se vea afectada por el éxito de ventas de quien participa en ella, más aún cuando el SII en su proyecto de Circular pretende que se aplique el denominado aguas arriba-aguas abajo, a raja tabla, sin distinción de escenarios de sumatoria de ingresos totales o proporcionales.

Entonces, una solución que pareciera más práctica, clara y justa sería que en el caso de relacionamiento de las letras c) y d) del artículo 8 N° 17 del CT, la sumatoria de ingresos solo opere hacia arriba, es decir, desde la sociedad que recibe la participación o financiamiento hacia aquella sueña de esa participación.

Con este criterio, el SII se ahorraría bastantes problemas, al momento de verificar los requisitos para pertenecer al Régimen Pro Pyme, e indudablemente no tendría que dictar una Circular que vulnera el texto legal y que se contradice con una Resolución del mismo Servicio.

Tendríamos una solución coherente con el espíritu del legislador cual es el sumar ingresos reales al momento de determinar los ingresos del grupo empresarial, evitando la duplicidad de flujos.

Y, finalmente, se evitaría que el mecanismo de certificación de la CORFO se transforme en un mecanismo elusivo de las normas de relación.

13 EL ACUERDO EXPLÍCITO DE ADMINISTRACIÓN

Quizás, para muchos operadores tributarios, lo que más llamaba la atención en una primera lectura de las normas de relación analizadas, se vinculaba con el “acuerdo explícito de actuación conjunta”, contenido en el concepto de controlador.

Sin embargo, es dable pensar que no es un concepto con un contenido indeterminado, que deba ser definido por actos administrativos del Servicio de Impuestos Internos, pues más bien se trata de una idea clara, pero que deberá ser precisada por las sentencias de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, a propósito de su aplicación a cada caso concreto.

Es bien intencionada la idea del legislador de castigar a quienes sin tener relación patrimonial directa acuerden la administración de un tercero en el que tienen participación, y no estimamos que se trate de un tema de futura controversia, más aún cuando a nivel jurisprudencial e incluso de opinión pública,

el reproche de los acuerdos empresariales en los casos de colusiones ampliamente conocidas.

Sin embargo, como se indicó anteriormente, serán las sentencias de los Tribunales de Justicia quienes deberán precisar el contenido de la norma y determinar si en cada caso concreto existe o no dicho acuerdo.

Incluso tal como se señaló anteriormente, el acuerdo de actuación conjunta, se encuentra definido por el legislador en el artículo 98 de la Ley de Mercado de Valores, cuando señala que:

“Acuerdo de actuación conjunta es la convención entre dos o más personas que participan simultáneamente en la propiedad de una sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma”

Existiendo ya una definición legal, el problema se traslada de la Ley de Impuesto a la Renta, al Código Tributario, hasta la Ley de Mercado de Valores, fundamentalmente en lo que dice relación con el concepto de interés. Al respecto, Pablo Manterola Domínguez, ha señalado que *“El interés que mueve a los accionistas a celebrar el AAC puede ser diverso, pero en general consiste en la obtención de un beneficio común (el aumento de las utilidades o de los dividendos, la adopción por la sociedad de una política de negocios que les conviene, etc.) o en la evitación de un riesgo también común (el ingreso de la sociedad a un mercado en que compiten los miembros del acuerdo, las conductas oportunistas*

del directorio o del controlador, etc.). La consecución de este beneficio o la evitación de este riesgo se realizan mediante la influencia en la formación de la voluntad social a través, entre otros, del ejercicio del derecho de voto, para lo cual resulta indispensable que los contratantes tengan la calidad de accionistas”¹⁴.

Por su parte, el SII, a partir de diversos oficios señala respecto del interés, lo siguiente: *“Tal situación se da cuando existen una vinculación patrimonial o un interés económico entre el cedente y el adquirente, ya sea forma directa o indirecta, es decir, cuando la persona que enajena es socio o accionistas bajo las condiciones que indican dichas normas de la sociedad adquirente, o cuando la persona enajenante se encuentra vinculada patrimonialmente o tiene interés económico con la sociedad adquirente, a través de otra u otra persona jurídicas”¹⁵.* Sin embargo, este contenido fue desarrollado para los efectos de la relación en la enajenación de ciertos bienes y, si bien coincide con la definición de Pablo Manterola en el carácter patrimonial del interés, es posible que existan modificaciones a propósito de este nuevo Régimen Pro Pyme. Pues el contenido del acuerdo puede ser solo de carácter político, y en ese caso ya las cosas se complejizan.

Mucho se puede escribir, para desentrañar el tipo de interés, sus clasificaciones y características, diferenciar entre intereses del grupo, del accionistas y administradores¹⁶, pero ello escapa al interés propio de este trabajo.

14 Manterola, 2018.

15 Oficio N.º 3150, de 12.11.1996, Oficio N.º 65, de 06.01.1992, Oficio N.º 2386, de 07.08.2007, Oficio N.º 2.895, de 26.10.2012

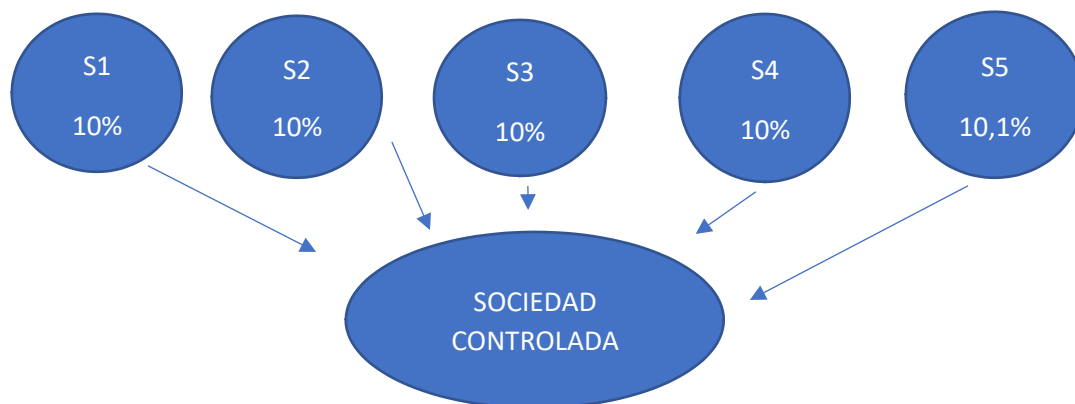
16 Jequier, 2014

Lo que importará es los efectos que puedan producir estos acuerdos para las sociedades controladas, fundamentalmente en los casos de que ellas no estén en conocimiento de la existencia de ellos, de manera que ello alteraría su tributación con efecto retroactivo en caso de liquidación por parte del SII.

14 ACUERDO DE ADMINISTRACIÓN AGUAS ABAJO

El acuerdo de actuación reseñado previamente, debe ser explícito, entre dos o más personas que participan en la propiedad de otro, pero adolece de un defecto. No existe una norma u obligación de publicidad, en beneficio del controlado.

He aquí un peligro inminente para los más pequeños, quienes tengan “dueños” que en conjunto reúnan más de un 50% de su propiedad.



Si las sociedades de arriba, que juntas reúnen más del 50% de la propiedad de la sociedad de abajo, convienen un pacto de accionistas, por ejemplo, para actuar conjuntamente en las decisiones y administración de la controlada, ésta automáticamente podrá perder el beneficio del Régimen Pro Pyme, pues a sus ingresos, que bien pueden ser menores a los del guarismo 75.000 Unidades de Fomento, se sumaran los de las controladoras.

Y aquí es donde, cobra relevancia el tema anteriormente analizado de las aguas arriba-aguas abajo, pues si se aplica en este caso la tesis de la bidireccionalidad de la sumatoria de rentas, el contribuyente controlado, puede verse expuesto a una contingencia tributaria de gran impacto. Si, “los controladores” ocultan a la controlada la existencia del acuerdo de actuación, ésta puede perfectamente acogerse al Régimen Propyme pero una vez que dicha información sea conocida por el SII, se verá expuesto a una liquidación, por las rentas no declaradas, que incluso podrían verse sujetas a un plazo de prescripción de 6 años. Entonces, quien responde ante la eventual insolvencia de la empresa por esta situación, es una cuestión que deberán determinar los Tribunales de Justicia.

Si bien el legislador, es claro en el sentido de que en el caso de los controladores y controladas el sentido de la sumatoria de las rentas es

bidireccional, sería necesario en este punto una modificación legal sea en el sentido de que esa relación es solo aguas arriba, o establecer y sancionar el incumplimiento de una obligación de publicidad, en virtud de la cual los controladores deban informar a la controlada la existencia del pacto a fin de que esta pueda determinar sus impuestos en forma correcta. Incluso la sanción podría ser que en caso de incumplimiento de la obligación de publicidad o comunicación sea que las diferencias de impuestos deban ser asumidas por los controladores.

Se hace necesario una actividad legislativa, ya que, cuando el propio SII nada dijo al respecto en la RES EX N° 84, ya analizada, se entiende que es por no tener competencias para ello. Por su parte, el legislador solo excepcionalmente establece la obligación de publicidad de los pactos de accionistas, como en el caso del artículo 14 de la Ley de Sociedades Anónimas, de manera que la norma general concuerda con la tesis de que su ocultamiento, en principio, no está sancionado¹⁷.

15 CONCLUSIONES.

Comenzando este trabajo el énfasis se puso en la dinámica de beneficios tributarios, o erosiones lícitas, y las normas que establece el legislador para que no todos puedan acceder a esas erosiones.

17 Artículo 14, Ley Sociedades Anónimas. Los pactos particulares entre accionistas relativos a cesión de acciones, deberán ser depositados en la compañía a disposición de los demás accionistas y terceros interesados, y se hará referencia a ellos en el Registro de Accionistas. Si así no se hiciere, tales pactos serán inoponibles a terceros. Tales pactos no afectarán la obligación de la sociedad de inscribir sin más trámites los traspasos que se le presenten, de conformidad a lo establecido en el artículo 12

Pero en el juego que se da entre erosiones y normas de control se van produciendo confusiones, injusticias, asimetrías, que terminan por hacer mayor la erosión, lo que va requiriendo ajustes de las autoridades tributarias, ya sea a nivel administrativo o judicial.

En este sentido, existen tres temas que surgen del análisis de las normas de relación del Régimen Pro Pyme.

El primero es el denominado aguas arriba - aguas abajo, en donde si bien, el legislador es claro en mantener un sentido bidireccional en la sumatoria de rentas, concluimos en que en los casos de las letras c) y d) del número 17 del artículo 8 del Código Tributario, esta relación es solo aguas arriba, de manera que las sociedades de abajo no deben sumar las rentas de las sociedades que participan en ellas. Este es un tema que ya generó bastante debate, incluso en la etapa de participación del proyecto de Circular, es un tema ya conocido, pero que es el mayor generador de dudas y debates, y que en la práctica podría impedir que empresas o grupos ingresen a este régimen.

Aun cuando el SII, en el proyecto de Circular, afirma que siempre la relación es bidireccional, es de esperar que los Tribunales de Justicia corrijan este error, y determinen que la relación es solo aguas arriba.

Otro tema, que en la ley pasa sin mayor gloria es el certificado de la CORFO, para acreditar que la participación de una sociedad de aguas arriba es destinada al emprendimiento o innovación tecnológica en la sociedad de aguas abajo.

Se entiende la buena voluntad del legislador, de ponerse al nivel que exigen estos tiempos de un mundo que avanza y se desarrolla cada segundo. Sin embargo, esta es la norma más peligrosa para el interés fiscal, es la norma que provocará más asimetría entre contribuyentes grandes y pequeños, y es de esperar que una vez que sea conocida su existencia, pasará a dejar en letra muerta las normas de relación.

Cualquier operador de los instrumentos de fomento del Estado, en especial de los asociados a CORFO, INNOVA y SERCOTEC, sabe que es relativamente sencillo la confección y desarrollo de un plan de inversión, de manera que también es esperar que esto genere un nuevo mercado de asesorías, cuyo objeto sea eludir la norma de relación.

Existiendo una certificación de un organismo sumamente calificado como es la CORFO, quizás con el mismo nivel de sofisticación técnica y calidad de personal que el SII, es difícil pensar que este último tenga las herramientas o formas de objetar la certificación otorgada por CORFO al contribuyente. Vaya problema que se viene con esta certificación, que inocentemente aparece al final de la Ley.

Un tercer tema, que se encuentra en el desarrollo de este trabajo, es el problema que puede provocar la falta de comunicación al controlado de la existencia de un acuerdo de actuación conjunta por parte de los controladores, y sus efectos negativos una vez que el pacto sea conocido por la autoridad

tributaria. Se ve que el tema no se analizó en profundidad y nuevamente se dejó sin protección a las empresas más pequeñas.

La mayor complejidad de este problema es su solución, pues pasa por una actividad legislativa, más que una interpretación administrativa o judicial, pues la ley es clara en la sumatoria de rentas el caso de controladores y controladas. Además, en el caso de establecer una obligación de comunicación con una consecuencial sanción, igualmente se requiere una reforma legal.

De lo señalado, queda de manifiesto que las normas de relación no ayudan mucho a la certeza jurídica, y pueden generar incertidumbre en el contribuyente cuya propiedad sea de otros. Temas como el, aguas arriba-aguas abajo, la existencia de acuerdos de administración, deberán ser analizados detalladamente por los asesores de dichos contribuyentes, estableciendo, además, mecanismo de sanción privados para aquellos controladores que no otorguen la información necesaria. Por cierto, estas medidas podrán ser tomadas por el contribuyente asesorado e informado. El no informado, se verá en un problema, y por ello se puede afirmar que en esta parte las normas de relación son injustas.

Incierta también se hace su aplicación frente al certificado CORFO de inversión o participación para emprendimiento o innovación tecnológica, pues nuevamente en un inicio nuevamente beneficiará al contribuyente informado y asesorado, pero es de esperar que esta “erosión del control de la erosión”, se generalice.

Finalmente. Que pasará con estas normas de relación para la autoridad tributaria, es una cuestión cuya respuesta final la dará el tiempo. Sin embargo, existen ciertas cosas que se pueden avizorar. Primero, que los medios tecnológicos con que cuenta el SII, le permitirán realizar un control a lo menos suficiente de la existencia de participaciones en sociedades acogidas al Régimen pro Pyme, fundamentalmente para los más pequeños. Eso sí, será tarea difícil realizar este control con la cantidad de la actual planta funcionaria. De esta manera las fiscalizaciones serán con un desfase de tiempo importante al de la declaración de renta observada.

Otro problema para el SII, es el descubrir los acuerdos de actuación de controladores. Si la facultad de tasar no se ejerce, es difícil que podamos ver el levantamiento de estas situaciones. A menos, que lo hagan mediante fiscalizaciones temerarias que terminen judicializándose, y en donde sea el Juez Tributario quien mediante pruebas indirectas pueda determinar la existencia de estos acuerdos. Quizás, la connotación penal y el proceso de recopilación de antecedentes pueda ser otro camino para ya encontrar de manera casi “accidental” un acuerdo de actuación conjunta, a propósito de la investigación de otros hechos que puedan ser constitutivos de delitos tributarios.

Pero el mayor problema que tendrá el SII, es el de la certificación CORFO. Una vez que esta institución otorgue la certificación, no se ve forma en que el SII pueda desvirtuarla. Esta certificación puede ser la “derogación tácita” de la norma de control.

Entonces es posible concluir que las nuevas normas de relación no serán de fácil aplicación para los contribuyentes que tengan escaso o nula asesoría tributaria. Tampoco será fácil tarea para el Servicio de Impuestos Internos, el control de la correcta aplicación de esta normativa.

En cuanto a la simplicidad de las normas analizadas, se puede observar que se cumplen ciertos parámetros para que pueda ser comprendida, es una norma entendible para el contribuyente, la administración y la judicatura. Pero se dejan importantes temas abiertos a la interpretación judicial, y otros pidiendo una solución legislativa urgente, como es lo señalado a propósito de la publicidad del acuerdo de actuación. Incluso la nueva legislación deja derechamente vacíos legales. Asimismo, la nueva legislación discrimina o es asimétrica en su aplicación para los distintos contribuyentes, permitiendo mayores beneficios a los mayor informados o asesorados.

Por estas razones, esto es discriminación entre contribuyentes informados y no informados, vacíos legales, y problemas de interpretación, es posible concluir que no se cumple con el principio de simplicidad que debe imperar en todo sistema tributario.

16 BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

1. Arellano, J. y Corbo, V. 2013. Tributación para el desarrollo. CEP CEPLAN.

2. Gómez, J. Santieri, J. y Rossignolo, D. 2002. La equidad distributiva y el sistema tributario: un análisis para el caso argentino. Naciones Unidas, CEPAL.
3. Taveira, T. 2008. Derecho tributario y Derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria. de Tributación. Marcial Pons Argentina.

REVISTAS

4. Barra, P. 2006. Simplicidad de los Sistemas de Imposición. El caso de Chile”. Documento preparado para el seminario “Estrategias Fiscales y Cohesión Social” de EUROSOCIAL. Buenos Aires, Argentina.
5. Cea, J. 2004. La seguridad jurídica como derecho fundamental. Revista De Derecho (Coquimbo. En línea), Recuperado a partir de <https://revistaderecho.ucn.cl/index.php/revista-derecho/article/view/2147>
6. Jaque, J, 2018. Importancia de un buen sistema tributario para Chile. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Recuperado a partir de https://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=2745:importancia-de-un-buen-sistema-tributario-para-chile&catid=227:nd86-junio-2018-&Itemid=321
7. Jequier, E. 2014. Premisas para el tratamiento de los grupos empresariales y administradores de hecho en el derecho chileno. Revista chilena de derecho, versión On-line ISSN 0718-3437, Rev. chil. derecho vol.41 no.1 Santiago abr. 2014.
8. Manterola, P. 2018. Deber de conservar las acciones en el pacto de actuación conjunta de la ley de mercado de valores. Revista chilena de

derecho, versión On-line ISSN 0718-3437, Rev. chil. derecho vol.45 no.1
Santiago abr. 2018.

9. Vergara, S. Complejidad del Sistema Tributario Chileno. 2007. Recuperado a partir de <https://www.cetuchile.cl/images/docs/capitulo2.pdf>
10. Yañez, J, 2010. Impuestos: Progresión, Equidad, Distribución. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Recuperado a partir de https://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=27:impuestos-progresion-equidad-distribucion&catid=27:no3abril-2010&Itemid=32

LEYES, CIRCULARES Y RESOLUCIONES

11. Mensaje Ley 21.210, de 23 de agosto, 2018. Sesión 63. Legislatura 366.
12. Informe de Comisión de Hacienda. Senado. Fecha 13 de enero, 2020. Sesión 93. Legislatura 367.
13. Decreto Ley N° 830. Aprueba texto Código Tributario. Publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974. Última modificación 24 de febrero de 2020.
14. Decreto Ley N° 824. Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974. Última modificación 02 de septiembre de 2020
15. Ley N° 18.045. Ley de Mercado de Valores. Publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020. Última modificación 02 de septiembre de 2020
16. Ley N° 18.046. Ley sobre Sociedades Anónimas. Publicada en el Diario Oficial el 22 de octubre de 2020. Última modificación 12 de enero de 2019.

17. Ley N° 21.210. Moderniza la Legislación Tributaria. Publicada en el Diario Oficial el 22 de octubre de 1981. Última modificación 09 de enero de 2014.
18. Proyecto de Circular sobre Régimen Pro Pyme, actualmente en proceso de redacción.
19. Resolución Exenta SII N° 84 de 2020. Establece forma y plazo para que las entidades relacionadas que se indican informen a la empresa o sociedad respectiva, el monto total de los ingresos de su giro percibidos o devengados en los ejercicios respectivos y otras rentas que se señalan, para determinar si se cumplen los límites de ingresos para efectos de acogerse y/o permanecer en el régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas (pymes), de la letra d) del artículo 14 o en el régimen de renta presunta del artículo 34, ambos de la ley sobre impuesto a la renta. deroga resolución ex. sii n° 131, de 30.12.2016.
20. Resolución Exenta SII N° 85 de 2020. Establece forma de determinación del promedio de ingresos brutos a que se refiere la letra b) del n°1 de la letra d) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta.

17 VITA

Julio Armando Burgos Navarrete, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Austral de Chile. Abogado, titulado el año 2005. Alumno ayudante de Introducción al Derecho, Derecho Comercial y Derecho Procesal. Año 2001 obtiene Beca Mejor Promedio de la Carrera de Derecho.

Diplomado en Reforma Laboral, Universidad Austral de Chile, agosto de 2008; Diplomado en Gestión y Planificación Tributaria, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, abril de 2009; Diplomado en Derecho Inmobiliario, Universidad Austral de Chile, agosto de 2009; Magister en Tributación, de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, año 2020.

Desde el año 2005 en adelante se ha dedicado al ejercicio libre de la profesión, en el Estudio Jurídico “Quintana y Ferrada Abogados”, en la ciudad de Valdivia, en las áreas civil, comercial y tributaria, desempeñando, además, el rol de socio administrador.