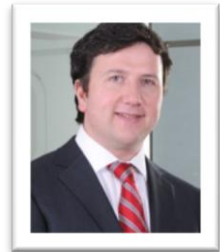


FACTORES DE CONEXIÓN EN EL IMPUESTO ADICIONAL

Gonzalo Vergara Quezada

Máster en Derecho con mención en Derecho Tributario
Licenciado en Ciencias Jurídicas.
Gerente legal tributario en
Mánquez Hatta Consultores Tributarios
Colaborador CET UChile



ABSTRACT

El artículo aborda el estudio de los factores de conexión sobre los cuales la Ley sobre Impuesto a la Renta establece la tributación aplicable a los no domiciliados ni residentes en Chile.

Para ello, se examinan las principales características del llamado impuesto adicional, tributo que comparte particularidades propias tanto de los impuestos reales como de los personales, por lo que su estudio requiere explicar los fundamentos de esta materia.

Luego, continúa con los principios sobre los cuales se sustenta nuestra legislación para estructurar el tributo objeto del artículo, especialmente el de territorialidad de la ley, debido a que él, en definitiva, permite gravar tanto a quienes se encuentran físicamente en el territorio nacional como a aquellos que, a pesar de no encontrarse en Chile, realizan actos que tienen algún efecto en nuestro país.

Finalmente se efectúa el análisis particular de los factores de conexión, comenzando por la residencia y el domicilio, debido a la especial importancia que ellos tienen en la construcción del sistema tributario, para continuar con las fuentes de las rentas, la situación de los bienes y terminar con el lugar donde se desarrollan las actividades.

1.- ÁMBITO DE ESTUDIO

El derecho tributario internacional abarca el estudio de cuatro materias, a saber: la tributación de los no residentes¹ por sus rentas de fuente nacional, la tributación de los residentes por sus rentas de fuente extranjera, el alivio de la doble tributación y la prevención de la evasión internacional. Dentro de este esquema, el impuesto adicional comprende el estudio de la tributación de los no residentes por rentas de fuente local.

Para un adecuado estudio del impuesto adicional es necesario manejar determinadas instituciones jurídicas que la Ley sobre Impuesto a la Renta, en adelante igualmente LIR, usa para gravar a ciertos sujetos que carecen de domicilio o residencia² en Chile.

Tomando prestado del derecho internacional privado el concepto de factores de conexión³, estudiaremos el domicilio, la residencia, la nacionalidad, la situación de los bienes y el lugar de ejecución de los contratos, como también los diversos elementos que sirven para determinar los hechos gravados con el impuesto adicional.

En este estudio hemos intentado no alejarnos de las reglas sobre interpretación de la ley del Código Civil, porque, si bien mucho se ha discutido respecto de cómo deberían interpretarse las normas tributarias⁴, creemos que siendo la hermenéutica legal una actividad expresamente regulada, para obtener conclusiones válidas es imperativo ceñirse a los respectivos artículos del Código Civil. Nos parece que en virtud de lo dispuesto en los artículos 6 y 7 de la Constitución, lo anterior es especialmente cierto aplicado al ejercicio de la potestad interpretativa de la administración tributaria.

Por lo demás, el propio Código Tributario en su artículo 2 ordena que en lo no previsto en él o en las demás leyes tributarias, se apliquen las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales. De esta manera, al no existir normas sobre

¹ Usada esta palabra en este contexto en una acepción más amplia y no en su sentido técnico.

² Usado el término en su sentido técnico, que se explicará más adelante.

³ Sobre los factores de conexión ver Guzmán Latorre, Diego (2003): *Tratado de derecho internacional privado* (Santiago, tercera edición, Editorial Jurídica de Chile) pp. 4-6; Villaroel Barrientos, Carlos y Gabriel (2004): *Curso de derecho internacional privado. Parte general* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 31-33; y Figueroa Velasco, Patricio y Endress Gómez, Sergio (2010): *La renta y los ingresos no renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 180-181.

⁴ Sobre las proposiciones de lege ferenda ver Brzovic González, Franco (1992): “La interpretación de las leyes tributarias”, en: Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez (org.), *Interpretación, integración y razonamientos jurídicos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 423-427.

la interpretación de la ley tributaria en el Código Tributario ni en las demás leyes impositivas, necesariamente deben ser aplicadas las reglas del Código Civil.

Nos parece que el ejercicio de la facultad interpretativa otorgada a la máxima autoridad del Servicio de Impuestos Internos por el artículo 6 inciso segundo letra A N° 2 del Código Tributario, es una facultad reglada⁵, por lo tanto, la misma no puede ser usada de modo discrecional⁶, debido a que no hay norma que le permita alejarse de las reglas sobre interpretación de la ley del Código Civil⁷.

Aclarada entonces la perspectiva que tomará este estudio, sólo nos queda hacer presente que no ahondaremos en la historia del impuesto adicional más que cuando ella sirva o como un elemento de interpretación de las normas vigentes o sea útil para ilustrar algún aspecto de la norma vigente. Debemos recordar que la historia de la ley tiene una trascendental relevancia en materia tributaria, considerando que es un elemento básico de la legitimidad de un impuesto el haber sido establecido por la voluntad del legislador⁸, que obtiene su mandato desde la nación. De ahí la

⁵ Ver sobre el particular Moraga Klenner, Claudio (2010): *Tratado de derecho administrativo. La actividad formal de la administración del Estado* (Santiago, Abeledo Perrot / Legal Publishing) pp. 33-36.

⁶ Si bien no se puede recurrir en contra de los oficios y circulares, tanto por disposición expresa del artículo 126 del Código Tributario como porque las instrucciones generales han sido consideradas por la Corte Suprema como meras amenazas a los derechos de los particulares (ver Corte Suprema causa caratulada “Municipalidad de Zapallar con Contraloría Regional de Valparaíso”, cita Legal Publishing CL/JUR/1254/2012; 61763), se abre toda un área de investigación respecto de la responsabilidad política y administrativa del director del Servicio de Impuestos Internos ante interpretaciones que, por ejemplo, no incluyan el estudio de la historia fidedigna de la ley.

⁷ Si bien aún se discuten puntos específicos, como por ejemplo, si se deben preferir las interpretaciones a favor del contribuyente o si las exenciones se deben interpretar de manera restringida, la doctrina nacional más autorizada hace mucho que descartó las opiniones, carentes de fundamentos aplicables a nuestro derecho, de quienes sostenían que en materia tributaria no aplicaban las normas de interpretación de la ley del Código Civil. Ver al respecto Fernández Provoste, Mario y Héctor (1952): *Principios de derecho tributario* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 72-76; y Massone Parodi, Pedro (1979): *Principios de derecho tributario* (Valparaíso, segunda edición, Edeval) pp. 49-55. Investigaciones recientes también rechazan la idea de seguir teorías interpretativas que se aparten de lo dispuesto en el Código Civil. Ver Wahn Pleitez, Werner Raphael (2012): “Interpretaciones que amenazan al derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico”, *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, N° 6, pp. 161-181.

⁸ Sin perjuicio que en materia tributaria en más ocasiones de las que serían deseables resulta ser muy válida la crítica a la sola idea de un legislador racional. Ver Quintana Bravo, Fernando

importancia que las interpretaciones se apeguen al principio de legalidad, porque él no tolera que a través de un acto administrativo se altere lo discutido y resuelto por el Congreso, cuando nuestra sociedad ha radicado en el legislador la facultad de establecer los tributos⁹. En consecuencia, los actos inferiores a una ley no deben alterar lo que se ha decidido dentro de un procedimiento reglado por nuestra carta fundamental, porque ello violenta la legitimidad del sistema impositivo, en consideración a que la potestad tributaria es una expresión de la soberanía¹⁰, que solamente puede ser ejercida por el legislador en la forma prescrita en la Constitución.

2.- INTRODUCCIÓN

Quienes carezcan de domicilio y residencia en Chile, pero reciban rentas de fuente chilena, por regla general, deberán pagar el llamado impuesto adicional, salvo que se encuentren en alguna de las diversas circunstancias de excepción que la propia ley contempla o, en virtud de las obligaciones adquiridas en un tratado para evitar la doble imposición, a Chile le esté vetado, en todo o en parte¹¹, la posibilidad de aplicar un tributo en el caso específico¹².

(2011): *Interpretación y argumentación jurídica* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 224-227.

⁹ Ver Fermandois V., Arturo (2010): *Derecho constitucional económico. Regulación, tributos y propiedad* (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile) pp. 152-153.

¹⁰ Ver Avilés Hernández, Víctor Manuel (2005): *Legalidad tributaria. Garantía constitucional del contribuyente* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 79-81; Radovic Schoepen, Ángela (2010): *Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos* (Santiago, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) pp. 48-51; y Giuliani Fonrouge, Carlos M. (2011): *Derecho financiero* (Buenos Aires, décima edición actualizada por Susana Navarrete y Rubén Asorey, Editorial La Ley) Tomo I, pp. 316-318.

¹¹ Por aplicación de un tratado Chile, podría tener que eximir de la tributación a la renta a una determinada partida o podría verse en la obligación de rebajar la tasa aplicable.

¹² Si bien no ahondaremos en los tratados sobre doble tributación, mencionaremos determinados principios que son relevantes para comprender la materia en estudio. De esta forma, podemos señalar que los tratados sobre doble tributación no crean tributos ni los eliminan, sino que distribuyen la potestad tributaria entre los Estados signatarios de los tratados, estableciendo si podrá gravar una renta solamente el Estado de la residencia del contribuyente, solamente el de la fuente de la renta o si lo podrán hacer ambos, en cuyo caso se regula cómo se entrega un alivio a la doble tributación sobre dicha renta. Ver Van Raad, Kees (2002) "Five fundamental rules in applying tax treaties", en: Hinnekens, Luc *Liber Amicorum*, (Bruselas, Bruylant) pp. 588-597.

Junto con la regla general anterior, la LIR en casos excepcionales deja gravadas determinadas rentas cuya fuente pagadora es considerada chilena¹³.

Siguiendo con las excepciones, nuestra legislación se atribuye una potestad tributaria de aplicación totalmente extraterritorial, y en dicho caso el impuesto adicional afectará, al menos en teoría¹⁴, a negocios jurídicos llevados a cabo en el extranjero

¹³ Es interesante el caso doblemente excepcional de la tributación aplicable al exceso de endeudamiento, en la cual se grava con el impuesto adicional a un contribuyente que tiene su domicilio o residencia en Chile. El SII ha sostenido que el impuesto al sobreendeudamiento sería un tributo distinto al contemplado en el N° 1 del inciso 4° del artículo 59 de la LIR, sin embargo, la propia ley dispone que la “tasa señalada en este número”, haciendo referencia precisamente al referido número 1, será del 35% sobre el exceso de endeudamiento. Por lo mismo, creemos que es bastante claro que se trata del mismo gravamen, de lo contrario no se habría referido al mismo número. Estimamos que no es necesario recurrir a una ficción interpretativa para sostener que no aplican los convenios sobre doble tributación, debido a que, dentro del marco constitucional, el legislador puede disponer los tributos de la manera que estime conveniente y, si bien la técnica legislativa de gravar con el impuesto adicional a residentes y domiciliados en Chile es evidentemente deficiente, no existe ningún impedimento a nivel constitucional para que el legislador decida aplicar este tributo a los residentes y domiciliados, cuando así lo disponga expresamente, como es el caso de la letra e) del N° 1 del inciso 4° del artículo 59. Ver SII Oficio N° 3.939, de 2004.

¹⁴ Si los sujetos gravados con ese tributo no lo pagan voluntariamente, en la práctica será extremadamente difícil para el Servicio de Impuestos Internos cobrarlo. Primero porque, al estar los impuestos íntimamente relacionados con el ejercicio de la soberanía de los Estados, los mismos no se prestan para recolectar tributos que no han sido autorizados por sus respectivos poderes legislativos, aplicados por un Estado extranjero. Segundo, debido a que por aplicaciones del principio de legalidad de la actividad de la administración pública, en el caso de la mayoría de los sistemas de derecho civil, o por la llamada *revenue rule*, en el caso del derecho anglosajón, los Estados no cobran dentro de sus territorios impuestos de otros Estados, siendo requisito para que así lo hagan que exista un tratado al efecto, que normalmente irá acompañado de un convenio sobre doble tributación, que por regla general no permite cobrar impuestos en este tipo de casos, debido a que se trata de un tributo a una renta de fuente extranjera, aplicada a un no residente por una operación ocurrida igualmente en el extranjero, por lo que, ninguno de los artículos de los tratados basados sobre el modelo de la OCDE contiene una cláusula que asigne a nuestro país la potestad impositiva en estos casos, debido a que el artículo 10 de la LIR deja claro que no son rentas de fuente chilena y que el sujeto gravado es un residente en el extranjero, de manera que el respectivo tratado debería ser aplicable. Ver Mallinak, Brenda (2006): “The Revenue Rule: A Common Law Doctrine for the Twenty-First Century”, *Duke Journal of Comparative & International Law*, Vol. 16, pp. 79-124; Avi-Yonah, Reuven S. (2007): *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime* (Nueva York, Cambridge University Press) pp. 22 -37; y Rohatgi, Roy (2008) *Principios básicos de tributación internacional* (Bogotá, traducción de la tercera edición de Juan Manuel Idrovo, Legis) pp. 347-348.

entre no residentes ni domiciliados, respecto de bienes situados fuera de Chile, en el caso de las llamadas enajenaciones indirectas, incorporadas en el inciso 3° del artículo 10 y en el número 3 del artículo 58 de la LIR por la Ley N° 20.630¹⁵.

La regulación positiva del impuesto adicional la encontramos en el Título IV de la LIR, que abarca los artículos 58 al 64 inclusive. El origen de la estructura actual de este impuesto se remonta a la reforma de la ley del ramo ocurrida en 1964, implementada por la Ley N° 15.564. Esa reforma fue el fruto de un largo trabajo iniciado por la Oficina de Estudios Tributarios¹⁶ creada al interior de la administración tributaria en 1956. El nombre del tributo en estudio dio cuenta de una circunstancia que ya por muchos años era excepcional¹⁷ y fue definitivamente eliminada por la Ley N° 20.630 que derogó¹⁸ el artículo 61, de esta forma, a pesar que actualmente no añade nada, el tributo se sigue llamando impuesto adicional.

En su estructura vigente, el impuesto adicional se presenta de dos formas. Una, como un impuesto de retención, que debe ser determinado y enterado por el pagador de la renta afecta, considerando una base imponible bruta¹⁹, constituida por el monto total que se enviará al no domiciliado ni residente²⁰, sin que se permita deducir gasto o

¹⁵ Con vigencia, según su artículo 1 N° 1 letras a) y b), a partir del 27 de septiembre de 2012, fecha de publicación en el Diario Oficial de aquella ley.

¹⁶ Ver Carvallo Hederra, Sergio (1967): *Fundamentos económicos de la legislación tributaria chilena* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 321.

¹⁷ En la ley de la renta anterior a la reforma de 1964 este impuesto era una especie de sobre tasa o una adición a los antiguos impuestos cedulares. Ver Carvallo Hederra, Sergio (1960): *Manual de legislación tributaria* (Santiago, Editorial Universitaria) pp. 210-217.

¹⁸ Sólo quedaba el caso contemplado en el artículo 61 de la LIR que afectaba a los chilenos no residentes que recibían rentas de fuente chilena, quienes, por ejemplo, si percibían rentas derivadas de derechos de autor de un libro que se editó en Chile, debían declarar y pagar el impuesto adicional con una tasa del 35% dando como crédito el impuesto retenido por su editor al momento de remesar las regalías originadas por la renta del libro.

¹⁹ Por interpretación administrativa se permitió a las corporaciones que recaudan derechos de autores e intérpretes rebajar los gastos de la base del impuesto. Ver el Oficio N° 3.574, de 2008, que cambió el criterio del Oficio N° 214, de 2008.

²⁰ En el caso en el cual quien estaría obligado a retener carezca de domicilio y residencia en Chile, el SII ha sostenido que aplicaría igualmente la obligación de retener, pero sin indicar cómo se podría cumplir desde el extranjero esta obligación, considerando que quien debería cumplir esta obligación no está inscrito en el RUT. Tampoco el SII ha entregado las herramientas tecnológicas que faciliten el cumplimiento por parte del no residente ni domiciliado de esa obligación. Ver SII Oficio N° 492, de 2011.

costo alguno²¹. Esto último no obsta a que en el caso de los dividendos se admita usar como crédito el impuesto de primera categoría pagado.

Una segunda forma que toma el impuesto adicional es el de un tributo de declaración, que admite deducir los costos y gastos necesarios para producir la renta afecta a aquel gravamen, lo que típicamente ocurre en el caso del establecimiento permanente en Chile de empresas extranjeras.

Ciertamente, el impuesto adicional en su forma de tributo de retención sobre una base imponible bruta presenta problemas serios para el beneficiario de la renta afecta a él, más si el sujeto pasivo del tributo no consideró este hecho al momento de negociar su retribución. Así, por ejemplo, una sociedad constituida en un país con el cual Chile no haya celebrado un tratado para aliviar la doble tributación, podría prestar un servicio de ingeniería a una sociedad constituida en Chile, cuya utilidad corresponda al 10% del precio pactado en el contrato de servicios, hecho, por regla general, no es revelado a la contraparte nacional. Ahora, si el beneficiario de la renta afecta al impuesto adicional no tuvo a la vista la tributación de su servicio, el impuesto aplicable será mayor que la utilidad que obtendrá, porque los trabajos de ingeniería o técnicos prestados por no domiciliados ni residentes quedan afectos a una tasa del 15% aplicable sobre la remuneración bruta.

Volviendo a la segunda forma que toma el impuesto adicional como un tributo de declaración, podemos encontrarnos frente a dos situaciones distintas. La primera ocurrirá ante la circunstancia que sea un tercero el que determinará la utilidad que se debe declarar por el no domiciliado ni residente, como ocurre cuando se remesa al extranjero el retiro que ha hecho un socio domiciliado fuera de Chile desde una sociedad de personas chilena, que tiene la particularidad que no se sabrá con certeza si se trata o no de una utilidad tributable hasta que la sociedad constituida en nuestro país determine su resultado al 31 de diciembre del año en que se produjo el retiro.

En la segunda situación, el propio no domiciliado ni residente que ha producido la renta que ahora debe repatriar debe determinar su resultado en nuestro país. De manera que se hace imperioso para él determinar su resultado en Chile mediante contabilidad

²¹ En el caso de los impuestos de retención, lo normal es que la base imponible sea el monto bruto, lo que, por lo demás, concuerda con lo que ocurre en la práctica en la que normalmente el beneficiario de la renta no revela sus costos al pagador, porque, en relaciones entre partes independientes, el beneficiario del servicio podría utilizar esa información para intentar obtener una rebaja en el precio.

completa, única manera que admite la ley para poder establecer la utilidad de la operación nacional del no residente ni domiciliado²².

3.- CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO ADICIONAL

Si bien las clasificaciones de los impuestos no son un tema pacífico y, además, muchas veces obedecen más a análisis económicos que jurídicos²³, vemos que en nuestro medio, de un tiempo a esta parte²⁴, han sido más usadas las de impuestos directos e indirectos y de reales o personales²⁵.

Hecha la salvedad anterior, podemos indicar que se ha entendido que si un tributo se establece teniendo en cuenta la condición, rango, fortuna, renta o cualquier otro antecedente personal del sujeto pasivo del mismo, podemos clasificar el impuesto

²² El SII ha sostenido que en el caso de cumplirse los supuestos establecidos en un convenio para que una actividad que se ha desarrollado en Chile por un no residente, sea considerada un establecimiento permanente del no residente según el tratado respectivo, para poder rebajar los gastos en los que se ha incurrido en generar la renta que quedará afecta en el país, se deberá cumplir con las normas de la LIR sobre establecimientos permanentes, lo cual plantea un problema práctico que el SII no ha resuelto, porque al quedar una renta afecta de acuerdo al convenio debido a que la actividad duró más de lo planificado, siguiendo la interpretación del SII, que se conforma con lo señalado por la OCDE, Chile tendrá derecho a gravar las rentas originadas desde el primer día, por lo que si al día 183 la empresa se da cuenta que va a tener que acreditar gastos, deberá cumplir con las normas internas de manera posterior a la realización de las actividades que, en definitiva, quedaron gravadas en Chile, lo que se vuelve una pesadilla administrativa porque se deben contabilizar las operaciones y habría que dar aviso del inicio de actividades meses después que ellas se han iniciado. Ver oficios SII N° 2.438, de 2010; y N° 3.397, de 2007; y Van Raad, Kees (2011): *Materials on International & EU Tax Law* (Leiden, onceava edición, International Tax Center Leiden) pp. 191-192.

²³ Ver Fernández (1952) pp. 31 y ss.

²⁴ Ver Massone (1979) pp. 106-108; Sepúlveda Correa, Héctor (2001): “El impuesto adicional de la ley de la renta”, *Manual de consultas tributarias Año XXIV N° 28* (Santiago, Lexis Nexis) pp. 11-12; Araya Ibáñez, Gonzalo (2011): *Impuesto adicional* (Santiago, Legal Publishing – Thomson Reuters) pp. 9-10; y Araneda Dörr, Hugo (1994): *Finanzas públicas* (Santiago, tercera edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) p. 141-142.

²⁵ Si bien, como dijimos, no todos coinciden en las definiciones, de manera que, por ejemplo, algunos consideran que un impuesto directo es aquel aplicable a la riqueza y al ingreso por el solo hecho de existir, e indirecto es el que grava la circulación de la riqueza. Ver Araneda (1994) p. 141.

como directo²⁶. En cambio, si se establece en consideración a la materia imponible, a las condiciones del objeto impositivo u otras situaciones de hecho, sin tener en cuenta circunstancias personales, el impuesto será indirecto²⁷.

De un modo similar, lo cual en sí mismo demuestra lo confuso de las diferentes clasificaciones, se ha dicho que el impuesto es personal si establece diferencias inherentes al contribuyente, tales como su estado civil, cantidad de hijos a su cargo, etc. En oposición, es real si sólo mira condiciones relativas a las rentas que grava, aplicándose de la misma forma aunque los sujetos pasivos del tributo se encuentren en condiciones totalmente diferentes²⁸.

Dicho lo anterior, resulta fácil sostener, por ejemplo, que el impuesto de primera categoría es un impuesto indirecto y real, que sólo mira la renta de la actividad empresarial, sin tener en cuenta las circunstancias personales del perceptor de las rentas a las que afecta, mientras que el impuesto global complementario, en cambio, es un impuesto directo y personal, debido a que mira los ingresos totales percibidos por una persona específica, y admite deducciones tales como los intereses pagados por dividendos, así que, en consecuencia, tiene a la vista su capacidad contributiva y algunas circunstancias particulares que afectan la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto.

Ahora, aplicando lo dicho hasta el momento al impuesto adicional, podemos sostener que, por un lado, parece ser un impuesto directo y personal, porque mira la residencia o domicilio del sujeto pasivo, pero por otro, tiene características propias de un impuesto indirecto y real, debido a que grava rentas específicas con tasas fijas que no tienen en consideración la capacidad contributiva del sujeto del tributo. Esta dificultad para clasificar con claridad un tributo no es nueva, y hace varias décadas se ha hecho notar que dado que los tributos modernos combinan factores personales y reales para poder establecer impuestos que se adapten a necesidades tanto fiscales como sociales, las clasificaciones tradicionales se han vuelto difusas, a lo que podemos agregar, que en muchos casos son poco útiles en un análisis jurídico²⁹, y probablemente sirven

²⁶ Sobre esa clasificación de impuesto directo ver Fernández (1952) p. 35. Otros entienden que será directo si se determina si se cobran por roles nominativos y será indirecto se aplican a actos abstractos. Ver Matus Benavente, Manuel (1956): Finanzas públicas (Santiago, segunda edición, Editorial Jurídica de Chile) p. 148; y Altamirano Catalán, Marco y Muñoz Benavente, Felipe (2006): Derecho tributario parte general (Santiago, Lexis Nexis) p. 51.

²⁷ Ver Carvallo (1967) p. 87.

²⁸ Ver Massone (1979) p. 107.

²⁹ Giuliani (2011) Tomo I, pp. 305-314.

solamente a quienes estudian las facetas sociales y económicas de estas cargas públicas.

De todas formas, se puede hacer notar que dentro de las características relevantes que acercan al impuesto adicional a los tributos reales e indirectos, está el hecho que él no mira la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Esto es especialmente cierto en el caso del artículo 59 de la LIR, que se limita a tipificar una serie de hechos objetivos, aplicando tasas disímiles que tienen un nivel bastante alto de arbitrariedad entre unas y otras, sin importar siquiera la existencia de una utilidad en la operación que motivó la aplicación del tributo.

Otra de las características que nos permiten asociar el impuesto adicional a los tributos reales e indirectos es el hecho que sus tasas son proporcionales y no progresivas, lo que es otra evidencia que demuestra que este tributo no mira la capacidad contributiva del sujeto, gravando a todos los perceptores de un mismo tipo de rentas por igual sin consideración alguna a las circunstancias particulares que los afecten.

Tanto el legislador como el Servicio de Impuestos Internos han reconocido que, en la práctica, el impuesto adicional en su forma de impuesto de retención aplicable sobre la remesa bruta termina afectando, no al sujeto gravado del impuesto, que suele negociar y obtener el pago de su remuneración líquida, sino que económicamente repercute en el pagador situado en Chile que, normalmente, debe asumir contractualmente esta mayor tributación³⁰.

Por su parte, desde la misma ley tributaria podemos establecer algunas distinciones como la que existe entre los impuestos de declaración y determinación³¹, la cual depende de quién lleve a cabo el accertamiento del tributo. De esta forma, será de declaración cuando el impuesto es determinado por el propio sujeto afecto al tributo, que luego procede a declararlo a la administración tributaria, como es el caso típico de los impuestos de primera categoría y global complementario. En cambio, si el gravamen es establecido por la autoridad administrativa, como ocurre con el impuesto territorial, será de determinación. Visto desde esta perspectiva, el impuesto adicional es un tributo de declaración, la cual es hecha por el propio sujeto gravado o por quien está obligado a retenerlo.

³⁰ Ver SII Of. N° 1.160, de 2007; SII; Circular N° 7, de 1989, Título III, N° 2.3; y la historia de la Ley N° 20.154.

³¹ Esto influirá en la prescripción del artículo 200 del Código Tributario.

También en la ley encontramos las diferencias entre los impuestos de recargo o traslación³² e impuestos de retención, la cual depende de si ellos se agregan al precio del producto o servicio o se trasladan económicamente a quien realizará el pago a su contraparte³³ pero no declarará ni enterará el tributo, como ocurre en el caso del impuesto al valor agregado o si ellos son retenidos por el pagador y entregados al Fisco en contra de la obligación del sujeto pasivo beneficiario del pago. Esta última distinción excede el ámbito académico y tiene efectos prácticos³⁴. Frente a esta distinción el impuesto adicional es un tributo de retención en algunos casos, pero nunca es uno de traslación o recargo.

4.- PRINCIPIOS APLICABLES

El Estado, en su búsqueda de fuentes de financiamiento de su actividad, ha debido reconocer ciertos principios que, por un lado, justifican, y por otro, limitan las posibilidades de establecer tributos para tomar parte de la riqueza de los particulares.

La doctrina ha reconocido tradicionalmente que el Estado detenta la llamada potestad tributaria, la cual le permite crear impuestos, en sus distintas variedades, como instituir deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria³⁵. Si bien no abordaremos esta materia por alejarse del propósito de este trabajo, podemos indicar que nuestra Constitución entrega al Estado la potestad tributaria³⁶, la cual debe manifestarse a través de una ley que imponga, suprima, reduzca o condone los impuestos y, asimismo, regule las exenciones, las cuales son muy relevantes y extensas en la materia en estudio. Asimismo, exige que la ley establezca la progresión de los tributos, que, como dijimos,

³² Parte de la doctrina basa su clasificación de impuestos directos o indirectos según exista la posibilidad de trasladar el tributo a la parte más débil. Ver Matus (1956) p. 148-149.

³³ Ver Araneda (1994) p. 139-140.

³⁴ Entre otros: El artículo 128 del Código Tributario obliga a quien recargó o trasladó indebidamente un impuesto a restituirlo de manera previa a que el SII resuelva su devolución. En el caso de impuestos de retención, la norma anterior no aplica, pero el SII tiene opiniones discordantes respecto de quién puede pedir la devolución para los casos del impuesto adicional y del impuesto único de segunda categoría. Ver el Oficio SII N° 1.814, de 1994 y confrontar los oficios SII N° 487, de 1995 y N° 1.067, de 2005 con los oficios N° 2.826, de 2009 y N° 1.945, de 2012. El inciso 4° del artículo 24 del Código Tributario permite girar sin citación previa los impuestos de recargo, retención o traslación contabilizados y no declarados.

³⁵ Ver Massone (1979) p. 28.

³⁶ Ver Evans Espiñeira, Eugenio (2010): *Los tributos en la Constitución* (Santiago, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) p. 19 y ss.

no existe en el impuesto adicional, sin perjuicio que la ley dispone una diversidad de tasas incluso para hechos gravados similares.

Los autores resaltan que esta potestad tributaria es ejercida por el Estado respecto de las personas o bienes que se encuentran dentro de su jurisdicción³⁷. Así, han señalado que el principio de territorialidad es una consecuencia de la existencia de una comunidad internacional que supone la convivencia de varios Estados que no pueden actuar fuera de su territorio estableciendo impuestos que afecten a rentas nacidas en otros territorios pertenecientes a ciudadanos de terceros Estados³⁸.

Sin embargo, el impuesto adicional en varios casos se aplica precisamente a rentas que no son de fuente chilena, a las que tienen derecho ciudadanos de otras naciones que carecen de residencia y domicilio en Chile, pero que, nuestra ley sujeta a tributación por entender que existe una fuente pagadora situada en Chile, por lo que nuestro país les aplica un tributo. Es más, en muchos casos, podrían estos no domiciliados ni residentes incluso recibir un pago que no corresponda a lo que actualmente se entiende en nuestro país por renta³⁹, que en su significado lato es un aumento de patrimonio, debido a que, por ejemplo, el resultado de la operación específica por la que se recibe el pago sea una pérdida, considerando financieramente los costos asociados, pero, incluso en aquella circunstancia, en la mayoría de los casos estos no domiciliados ni residentes quedarán gravados con el impuesto adicional.

En derecho comparado encontramos que la Corte Europea de Justicia ha considerado que debido a que la Unión Europea no impone un tipo de factor de conexión para establecer la jurisdicción tributaria, un Estado miembro puede atribuirse potestad tributaria por cualquier tipo de factor objetivo, como la residencia, la fuente, la nacionalidad, la territorialidad y la situación de los activos⁴⁰. En nuestro derecho se ha

³⁷ Es común el choque entre factores de conexión usados por distintas jurisdicciones para gravar una misma renta. Así, por ejemplo, el país 1 puede considerar que una renta debe tributar en su jurisdicción debido a que la fuente productora está situada en él, mientras el país 2 puede hacer lo suyo porque el beneficiario de la renta está domiciliado en su territorio; sin embargo, la doctrina ha resaltado que no se puede gravar una renta si no existe un factor de conexión, e incluso se ha sugerido que sería una violación al derecho internacional hacerlo. Esto último es relevante para el caso de las enajenaciones indirectas, porque no parece existir una fuente chilena, sino una valoración de una renta de fuente extranjera efectuada en función de bienes situados en Chile. Ver Rohatgi (2008) pp. 30-32; y Avi-Yonah (2007) pp. 5-6.

³⁸ Ver Massone (1979) p. 34.

³⁹ Ver Figueroa y Endress (2010) p. 23.

⁴⁰ Ver Terra, Ben y Wattel, Peter (2012): *European tax law* (Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer Law International) pp. 94-96.

incorporado recientemente la tributación del mayor valor obtenido de las enajenaciones indirectas del artículo 10 de la LIR, que trae consigo el germen de la idea de la situación de los activos⁴¹, pero ello se ha hecho sin respetar el tradicional principio de territorialidad de la ley consagrado en el artículo 14 de nuestro Código Civil⁴².

El inciso 3° del artículo 10 de la LIR no sólo se ha apartado de nuestra tradición jurídica civil, sino que plantea un severo problema político, porque no existe un factor de conexión entre el Estado de Chile y el sujeto gravado, que reside en el extranjero, celebra un acto jurídico en el extranjero y lo hace respecto de bienes situados en el extranjero. Esto, a su vez, pone en un escenario muy complejo al Servicio de Impuestos Internos que, no sólo debe intentar citar a quien no tiene siquiera residencia en Chile, sino que debe, además, intentar cobrar un impuesto de aplicación 100% extraterritorial.

Las circunstancias descritas nos llevan a estudiar los principios aplicables al tributo en estudio para facilitar la determinación de la procedencia del mismo.

4.1. Principio de territorialidad

La ley tributaria se enfrenta, como toda norma jurídica, al problema de su aplicación en el espacio, y como sucede con las demás leyes, ella sólo puede regir sobre actos, personas y bienes que se encuentren dentro del territorio sobre el cual el Estado que la dicta ejerce su jurisdicción y tiene, por ende, la capacidad de hacerlas cumplir⁴³.

⁴¹ Considerando que la palabra activo es de aquellas usadas por quienes profesan una ciencia, en este caso la contabilidad, la cual recientemente ha cambiado sus usos y definiciones al ser generalmente aceptadas las normas internacionales de información financieras, habría sido más apropiado la Ley N° 20.630 hubiera usado la palabra bienes en vez de activos.

⁴² Al disponer el Código Civil que la ley chilena es obligatoria para todos los habitantes de la República, incluso los extranjeros, haciendo aplicable ella igualmente a los bienes situados en el país, sin importar que sus dueños sean extranjeros que no residan en Chile, se consagra el principio de territorialidad de la ley en los artículos 14 y 16 inciso 1°, el cual es morigerado por los artículos 15, 16 inciso 2° y 998, pero sin abandonar los principios básicos del Derecho internacional privado que permiten una convivencia entre las naciones. Ver Albónico Valenzuela, Fernando (1950): *Manual de derecho internacional privado* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 128-131.

⁴³ Alessandri R., Arturo; Somarriva U., Manuel y Vodanovic H., Antonio (2011): *Tratado de derecho civil. Partes preliminar y general* (Santiago, séptima edición, Editorial Jurídica de Chile) Tomo I, p. 269.

De esta forma, tradicionalmente se ha dicho que una de las grandes limitaciones que reconoce el imperio de la ley es el territorio sobre el cual ejerce jurisdicción el Estado que trata de imponerla⁴⁴. Así, por aplicación de esta limitación territorial, un Estado sólo puede afectar con sus leyes a las personas que habitan en su territorio, aunque no nacieran en él, ocurriendo lo mismo con todas las propiedades y bienes muebles o inmuebles que se encuentren en el territorio y con todos los actos y contratos que en él se ejecuten o celebren⁴⁵.

Así las cosas, el Estado establece obligaciones tributarias que se basan sobre el poder que tiene para establecer normas e imponer su aplicación sobre quienes se encuentran físicamente dentro de su territorio, y en el caso de quienes, si bien no tienen presencia física dentro de la jurisdicción del Estado, pueden crear obligaciones asociadas a los bienes situados en él o celebrar actos jurídicos que se deberán ejecutar en nuestro territorio o que producirán en Chile alguno de sus efectos, por lo que podrá aplicar impuestos a un no domiciliado ni residente, en la medida que existan elementos sujetos al imperio de la ley local⁴⁶.

Entonces, la ley tributaria sigue el antiguo principio de la territorialidad y resulta aplicable a quienes se encuentren dentro de nuestra jurisdicción o realicen actos que surtan algún efecto en nuestro territorio, sin importar que no sean chilenos, no tengan domicilio o carezcan de residencia en el país. También se aplicará, como veremos, a personas que puede que jamás hayan puesto un pie en Chile, pero que al celebrar actos jurídicos que les permitan recibir rentas pagadas desde Chile, hacen aplicable la legislación tributaria, en consideración a que la fuente pagadora se encuentra sujeta a la ley chilena.

El principio de territorialidad, en el caso de los tributos, encuentra su justificación en el hecho que en los países democráticos, los impuestos, desde la firma de la Carta Magna, sólo pueden ser creados por actos legislativos del Estado en el que se van a

⁴⁴ Las fronteras políticas fueron vistas como el límite natural de la competencia legislativa del Estado, no sólo porque sería inoficioso intentar aplicarlas a quienes no se encuentran sometidos efectivamente al orden político de Chile, sino porque la territorialidad fue vista como un principio fundamental del derecho internacional. Ver Guzmán Latorre, Diego (1969): *Elementos de derecho internacional privado* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 8-10; y Figueroa Velasco, Patricio (2011): *Manual de derecho tributario. El impuesto a la renta. Parte general* (Santiago, segunda edición redactada en colaboración con Sergio Endress, Editorial Jurídica de Chile) pp. 107-108.

⁴⁵ Ver Claro Solar, Luis (1942): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado. De las personas*. (Santiago, segunda edición, Imprenta El Imparcial) Tomo primero, p. 85.

⁴⁶ Ver Altamirano y Muñoz (2006) pp. 39-40.

aplicar, debido a que el proceso legislativo les otorga la legitimidad necesaria para llevar a cabo esta exacción aplicada sobre el patrimonio de los particulares⁴⁷.

Por lo mismo, la Ley N° 20.630, al crear un tributo totalmente extraterritorial, que intenta dejar gravados a sujetos sin residencia ni domicilio en Chile por actos jurídicos ocurridos fuera del país respecto de bienes situados en el extranjero, provoca un evidente conflicto de leyes tributarias que, de materializarse, estimamos será difícil que sea resuelto en favor de Chile, no sólo por aplicación de los principios que impiden el cobro de impuestos de terceros países en la mayoría de las jurisdicciones, sino porque esta norma intenta aplicar tributos sobre negocios jurídicos respecto de los cuales nuestro país carece de jurisdicción, por lo que, salvo el caso del pago voluntario de los afectados, es posible que ese impuesto quede sólo en el papel, porque al ser la potestad tributaria un derivado de la soberanía de los Estados, la imposición extraterritorial va en abierto conflicto con una serie de principios altamente asentados en la mayoría de las legislaciones modernas⁴⁸.

Lo anterior, sin considerar otros problemas que seguramente va a generar esta norma, debido a que la ley impone al comprador no domiciliado ni residente el deber de retener el tributo, obligación que debería cumplir el comprador extranjero, para lo cual necesariamente tendría que conocer el costo tributario de su contraparte, determinado conforme a reglas chilenas.

Ahora bien, la retención que debe practicar el adquirente es del 20%, tal como dispone el inciso final del N° 4 del artículo 74 de LIR, sin embargo, la regla general de tributación para esta operación corresponde a un impuesto único del 35%, tributación de la que será igualmente responsable el comprador, que debe retener sólo el 20% mencionado. De esta forma, a pesar que no tenga ninguna posibilidad real de forzar a su contraparte, que es el sujeto gravado, a pagar la diferencia entre la retención y la tasa definitiva, de todas formas será responsable del impuesto, inclusive cuando practique la retención conforme a derecho.

Como se puede ver, el comprador no residente ni domiciliado que desee cumplir con las normas chilenas, se verá obligado a buscar una manera de resguardarse de los actos de su contraparte⁴⁹, porque incluso al actuar conforme a la ley chilena no se liberaría

⁴⁷ Avi-Yonah (2007) p. 11.

⁴⁸ Ver Avilés (2005) pp. 60-74.

⁴⁹ Una opción recurrente fuera de Chile es el uso de las cuentas fiduciarias destinadas a cubrir diferencias de impuestos que puedan ser determinadas dentro de cierto plazo, pero el problema que tienen es dejar inmovilizados dichos fondos debido a que la propia ley ha establecido un procedimiento deficiente.

de esta especie de responsabilidad vicaria que, al parecer, terminó creando el legislador.

4.1.1. Excepciones al principio de territorialidad

La primera limitación al principio de territorialidad de la ley aplicable al impuesto adicional⁵⁰ que podemos mencionar es aquella derivada de las relaciones internacionales de nuestro país, que deja exentos de los tributos de la LIR a las rentas oficiales obtenidas por funcionarios diplomáticos extranjeros, regulada en el artículo 9 de la ley del ramo⁵¹.

Otra limitación al principio de territorialidad está dada por los tratados para aliviar la doble tributación que ha celebrado Chile con varios países. Estos convenios internacionales vienen a resolver el problema derivado de la aplicación por parte de un Estado del principio de territorialidad, del cual derivará la imposición de un tributo en el lugar donde la renta se genera, al mismo tiempo que por parte de otro Estado se aplica el principio de tributación sobre la base de renta de fuente mundial de los residentes⁵², en vista de lo cual se volverá imponer una carga sobre la misma renta, pero ahora en el lugar donde tiene su residencia el titular de ella.

Una limitación más al principio de territorialidad está dada por la mencionada tributación de la “enajenación indirecta” de “activos subyacentes” situados en Chile mediante negocios jurídicos ocurridos en el extranjero entre no domiciliados ni residentes. En este estudio no analizaremos la operatoria del cálculo de la base imponible de dicho impuesto contenida en el nuevo número 3 del artículo 58 de la LIR, debido a que en esta oportunidad buscamos establecer los fundamentos de tributo, por lo que ello quedará para un posterior análisis particular de esa materia.

Aclarado lo anterior, podemos indicar que los nuevos incisos 3° y siguientes del artículo 10 buscan remplazar la norma del antiguo inciso 3° que, por lo demás, fue

⁵⁰ Dentro de las excepciones al principio de territorialidad de la ley tributaria encontramos a las llamadas zonas francas, que corresponden a partes delimitadas del territorio nacional que, por aplicación de leyes especiales, se ven exentas de ciertos tributos, entre los cuales no está el impuesto adicional, por lo que ellas no afectan el estudio de esta materia, salvo por el hecho que, al estar exentas del impuesto de primera categoría, no tienen, obviamente, el crédito que les daría el haberlo pagado.

⁵¹ Esta norma, que sigue las prácticas normales del derecho internacional público y aparece en el artículo 31 de la Ley N° 3.996, dictada en 1924, primera ley que establece un impuesto a la renta en Chile.

⁵² Usada la palabra en su sentido lato.

bastante polémico⁵³, debido a que se trató de una regla introducida para un caso específico, la venta de La Disputada de Las Condes por parte de Exxon a Anglo American.

Ahora, los nuevos incisos del artículo 10 previamente mencionado, buscan gravar determinados actos jurídicos celebrados en el extranjero, entre no residentes ni domiciliados, concretamente, en la enajenación de ciertos bienes⁵⁴, que para la ley implícitamente significan la enajenación indirecta⁵⁵ de “activos⁵⁶ subyacentes⁵⁷” situados en Chile, en cuanto representen un umbral relevante del valor del negocio.

⁵³ Ver González Castillo, Joel (2004): “Las empresas mineras y la buena fe contractual”, *Revista Estudios Públicos* N° 95, pp. 237-249.

⁵⁴ Dentro de la enumeración de los activos situados en el extranjero la ley incluyó formas jurídicas aparentemente inexistentes como los bonos u otros títulos convertibles en derechos sociales. Ver Puga Vial, Juan Esteban (2011): *La sociedad anónima y otras sociedades por acciones en el derecho chileno y comparado* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 322-345.

⁵⁵ La norma se refiere a la adquisición indirecta de activos subyacentes, lo cual nos lleva a plantear la duda si se trata de la tributación de negocios jurídicos indirectos, especialmente porque en el artículo 58 N° 3 se entrega la opción de someter la operación al régimen de tributación que habría correspondido aplicar de haberse enajenado directamente los activos subyacentes situados en Chile, sin embargo, no se hace un análisis ni de las causas ni de los motivos que llevaron a concluir los negocios que la ley trata de dejar afectos. Así, podemos concluir que no estamos propiamente dentro del ámbito del negocio jurídico indirecto. Ver Rufino, Domenico (1953): *El negocio jurídico indirecto* (Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado) pp. 105-114.

⁵⁶ La redacción de los nuevos incisos del artículo 10 de la LIR, es, al decir de los civilistas, bastante poco feliz, ya que es muy imprecisa, y si bien se refiere a una serie de bienes situados en Chile, que enumera, incluye en el listado a una “entidad constituida en Chile”, como si el legislador desconociera las instituciones jurídicas de su propia creación. También se refiere a otros títulos de participación en el control de una sociedad, lo cual es en sí mismo muy extraño, porque es difícil pensar en algo diferente a un pacto de accionistas. Igualmente al señalar que entre los bienes que se pueden enajenar está la agencia, que propiamente es un contrato, lo que nos lleva a preguntarnos si se regresa a la teoría desarrollada bajo la vigencia del DFL N° 251, de 1924, que sostenía que la agencia de una sociedad anónima extranjera forma un verdadero patrimonio de afectación, lo cual es cuestionable debido a que la regulación genérica del art. 447 al 450 se acercan más a la doctrina de la extraterritorialidad limitada de la actuación de las personas jurídicas que a la de la agencia como un patrimonio de afectación. Sobre el contrato de agencia ver Puelma Accorsi, Álvaro (2002): *Contratación comercial moderna* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 63-85; Sandoval López, Ricardo (2010): *Contratos mercantiles* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II, pp. 516-524; y Marzorati, Osvaldo (1990): *Sistemas de distribución comercial* (Buenos Aires, Editorial Astrea) pp. 9-52. Sobre las agencias de sociedades anónimas antes de la Ley N° 18.046 ver Albónico Valenzuela, Fernando (2010)

Es destacable que la ley reconoce expresamente, al inicio del inciso 3° del artículo 10 en comento, que estamos frente a un contribuyente que carece de domicilio y residencia en Chile. Asimismo, el legislador no consideró que se trate de una renta de fuente chilena, sino que recalcó en las letras a) y c) del referido artículo 10 que está gravando bienes extranjeros⁵⁸. Por esto, se presenta otro problema importante en el caso que los bienes estén situados y el enajenante tenga su domicilio en un país con el cual esté vigente un tratado sobre doble tributación, debido a que por aplicación de las reglas sobre fuentes de las rentas y de las reglas de residencia, el Estado donde se celebre el negocio y estén situados los bienes podrá entrar en un conflicto a nivel político respecto de la interpretación del tratado, y exigir que Chile reconozca que no tiene potestad tributaria frente a negocios jurídicos celebrados fuera de su territorio, entre partes contratantes que no tienen domicilio ni residencia en Chile, respecto de bienes situados igualmente fuera de nuestro país. Ahora, en el evento que Chile pueda aplicar el impuesto a las enajenaciones indirectas sin mayores problemas de parte del otro Estado con el que celebró un convenio para aliviar la doble tributación, igualmente quedan abiertas toda una serie de interrogantes respecto de si el otro país otorgará algún crédito por el pago de este tributo.

“El domicilio de las personas jurídicas”, ahora en: Tavolari Oliveros, Raúl (director) *Revista de derecho y jurisprudencia. Doctrinas esenciales. Derecho comercial* (Buenos Aires, Editorial Jurídica de Chile/Thomson Reuters Puntotex) pp. 353-361. Sobre el sistema de extraterritorialidad parcial de las sociedades y el reconocimiento de ellas ver Teijeiro, Guillermo (1998) “El concepto de representación o establecimiento permanente en el derecho comercial y tributario” en: Cabanellas, Guillermo y otros, *Temas de derecho comercial moderno en homenaje a Fernando A. Legón* (Buenos Aires, Ediciones Depalma) pp. 241-297; y Villegas, Carlos Gilberto (1996): *Tratado de las sociedades* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 208-215.

⁵⁷ Aplicando las definiciones del Diccionario de la Real Academia, se refiere a los activos que están debajo o están ocultos tras aquellos situados en el extranjero que se enajenan, lo cual es extremadamente impreciso, considerando que el hecho gravado debe estar correctamente tipificado en la ley.

⁵⁸ En el mensaje del Ejecutivo se indicó que las reglas de fuente de la LIR presentaban falencias y algunos vacíos “los que se relacionan con la imposibilidad de gravar en Chile el mayor valor obtenido en la enajenación de activos extranjeros que provengan en forma material de activos subyacentes situados en Chile” quedando claro que lo que se intentaba gravar eran bienes situados en el extranjero debido a que se estimaba que su valor provenía de bienes situados en Chile. Ver Biblioteca del Congreso Nacional, “Historia de la Ley N° 20.630 Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional”, p. 14. Disponible en: <<http://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursolegales/10221.3/37768/1/HL20630.pdf>> [fecha de consulta: el 6 de marzo de 2013].

En fin, el estudio particular de este impuesto que, como dijimos, se aparta de nuestro objetivo, por lo que nos limitamos a señalar estos problemas, que deberían llevar a quien lo emprenda, a un análisis tan interesante como complejo.

5. FACTORES DE CONEXIÓN

Corresponde ahora analizar los factores de conexión que ha usado la LIR para construir los diferentes hechos gravados del impuesto adicional. Comenzaremos el estudio con la residencia y el domicilio, explicando la especial relevancia de ellos en la estructura del sistema impositivo, para luego continuar con los demás.

5.1. Importancia en materia tributaria de la residencia y el domicilio

Ciertamente el Estado aplicará impuestos a quienes se encuentren físicamente dentro de su territorio, tanto porque a aquellas personas puede aplicar efectivamente sus leyes como porque el principio de territorialidad de la ley se lo permite. Las personas que se encuentren dentro del territorio del Estado tendrán un estatuto diferente, el cual tendrá en cuenta la permanencia temporal en él y la intención de quedarse en el territorio nacional. Así, para efectos de la LIR, podremos estar frente a un residente o a un domiciliado en Chile, o a alguien que no reside ni está domiciliado en el país.

Tradicionalmente los Estados pueden aplicar a quienes residen o están domiciliados en su territorio, impuestos sobre la base de sus rentas de fuente mundial y, a quienes no se encuentren de manera permanente bajo su potestad tributaria, normalmente aplicarán impuestos solamente por las rentas de fuente local. De ahí radica la importancia de establecer la residencia y el domicilio de quienes podrán estar sujetos a impuestos.

5.2. La residencia

Si bien, al igual que el domicilio, la residencia corresponde a un concepto que ha sido tratado en extenso por la doctrina civil⁵⁹, el Código Tributario contiene una definición de residente, por lo que, aplicando tanto las normas generales del artículo 4 del Código Civil como las normas específicas de los artículos 1° y 2° del Código Tributario, debemos entender que es residente aquella persona que es considerada como tal por el artículo 8 N° 8 del Código Tributario.

De acuerdo con el número 8 del mencionado artículo 8 del Código Tributario, para efectos de las leyes impositivas, entendemos que residente es “toda persona natural

⁵⁹ Ver Alessandri *et al.* (2011) Tomo I, pp. 444-476.

que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos”.

A primera vista parece ser pacífica la definición, sin embargo, ella ha provocado una casuística bastante interesante.

Dentro del ámbito pacífico de la definición, lo primero que podemos destacar es que ella comprende exclusivamente a las personas naturales, por lo que las personas jurídicas y otras entidades sin personalidad jurídica⁶⁰ no caben dentro del concepto de residente del Código Tributario, esto sin perjuicio que, como veremos, pueden ser residentes según el concepto usado por los tratados para evitar la doble imposición.

Ahora, entrando en la parte polémica de la definición, podemos indicar que antes de 1974 el concepto de residente se encontraba en la antigua⁶¹ ley de la renta de 1964, en cuyo artículo 2 N° 4 se definía como residente a “toda persona natural que permanezca en Chile más de 6 meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años calendarios consecutivos.”. De comparar la redacción de ambos artículos podemos ver que, sin tomar en cuenta las comas que parecen no alterar el sentido de la norma, el único cambio relevante es que de dos años “calendarios” consecutivos de la antigua ley de la renta pasamos a dos años “tributarios” consecutivos en el Código Tributario vigente⁶².

⁶⁰ Entre las diversas formas que puede tomar la organización de una actividad lucrativa en el derecho anglosajón están las *partnerships*, que como ha hecho notar la doctrina, no corresponden a lo que el derecho europeo continental entiende por sociedad o compañía y solamente usando la palabra sociedad en un sentido muy lato pueden ser consideradas como tales. Parte de la doctrina ha sostenido que en nuestro derecho perfectamente puede existir una sociedad que no tenga personalidad jurídica, por lo que, conciliando ambas doctrinas se podría llegar a sostener que si se dan ciertos elementos básicos podrían ser consideradas sociedades sin personalidad jurídica. Respecto de las formas asociativas norteamericanas ver Vargas Vargas, Manuel (1964): *La sociedad anónima en el derecho anglonorteamericano* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 29-36. Sobre las sociedades sin personalidad jurídica ver Puelma Accorsi, Álvaro (2011): *Sociedades* (Santiago, tercera edición, Editorial Jurídica de Chile) Tomo I, pp. 171-177.

⁶¹ Antes de la Ley N° 15.564 los conceptos de residente y no residente se encontraban respectivamente en los números 6 y 7 del artículo 1 de Ley N° 8.419, sobre Impuesto a la Renta, correspondiendo a 6 meses en un año la estadía necesaria para ser residente. Ver Pérez Calderón, Lindor; Parga Gazitúa, José y Pérez Calderón, Sergio (1966): *Reforma tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 13-14.

⁶² El antiguo artículo 8 del Código Tributario, en su texto aprobado por el DFL N° 190, de 1960, definía en 7 números los conceptos de director, dirección, Servicio, cobranza judicial, Tesorería,

Debido a que el Código Tributario y la LIR de 1974 fueron aprobados mediante decretos leyes, no sabemos si la intención del legislador no pasó de evitar el uso redundante de la palabra “calendario” o si, como veremos en una curiosa interpretación administrativa, se buscaba establecer una regla distinta a la que rigió entre los años 1964 y 1974.

Pasando a analizar la casuística del artículo, han existido interpretaciones discordantes respecto de la expresión “en total”. Sobre el particular el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido que los seis meses deben ser ininterrumpidos, es decir, que los seis meses de permanencia que se contemplan en el artículo 8 N° 8 del Código Tributario, en ninguno de los dos casos previstos en la norma, pueden ser interrumpidos por una salida del país, de manera que si no se cumplen seis meses consecutivos de estadía dentro de las fronteras chilenas, no vale la pena plantearse siquiera si estamos en presencia de un residente⁶³.

La interpretación administrativa descrita en el párrafo anterior, para el caso de la estadía de seis meses dentro de dos años tributarios consecutivos no ha sido compartida por la Corte Suprema, la cual en la causa caratulada “Hussain Bukhari Ibrar con Servicio de Impuestos Internos”⁶⁴ dijo en su considerando 16 respecto de la necesidad que los seis meses de residencia sean ininterrumpidos que “tal predicamento no se compadece con el texto del artículo 8° N° 8 del Código Tributario, que exige permanencia por más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos para estimar residente a una persona, porque dicha argumentación omite considerar la frase 'en total', que sigue a la expresión 'seis meses';”. Luego agregó en el considerando 17 que “en efecto, por 'total', el diccionario ya señalado [de la Real Academia de la Lengua Española] entiende por 'General, universal ya que comprende todo en su especie,' en una primera acepción; y, en una segunda, 'Suma, cantidad equivalente a dos o más homogéneas';”. Termina la argumentación el considerando 18 estableciendo que “en consecuencia, ha de concluirse que el precepto del Código Tributario antes señalado entiende por residente a quien complete un total de seis meses en el período que ya se dijo. Esto es, el uso de la expresión 'total' necesariamente ha de tomarse en su sentido natural y obvio, que es el de la suma de varias partes o cantidades;”.

sueldo vital e instrumentos de cambio internacional. Ver Ugas Canelo, Luis (1965): *El Código Tributario. Sus normas complementarias y jurisprudencia* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 37-38.

⁶³ Ver SII Oficio N° 1.683, de 1992.

⁶⁴ Sentencia de fecha 30 de octubre de 2003, rol de corte N° 1.058, de 2003.

La interpretación que la Corte Suprema realizó parece ser la correcta, debido a que la interpretación del Servicio de Impuestos Internos en definitiva, salvo por lo que indicaremos más adelante al referirnos al período de dos años “tributarios”, termina por reducir el concepto de residente a quien permanece en Chile por seis meses corridos en cualquier período, lo que no se conforma con el texto del artículo. Por otro lado, la Corte Suprema toca un punto clave que es la necesidad de la frase “en total” cuando se refiere el N° 8 del artículo 8 a los dos años tributarios consecutivos, porque, qué otro sentido podría tener agregar esa expresión en el caso de la estadía dentro de dos años tributarios que no correspondiera a diferenciar las características de ella frente a la estadía de seis meses dentro de un año calendario.

Siguiendo con los casos que ha originado la interpretación de esta norma, sobre el momento en el cual se vuelve residente el contribuyente, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que si un extranjero viene a Chile a realizar un trabajo temporal tributa con el impuesto adicional por las rentas que obtiene de sus actividades desarrolladas en Chile por los primeros seis meses y pasa a quedar gravado como residente desde el séptimo mes en adelante.⁶⁵

Habíamos anticipado que podía tener alguna importancia el hecho que al mover la norma de la antigua ley de la renta al actual Código Tributario los dos años consecutivos sean ahora “tributarios”. Al respecto, se dio el peculiar caso del Oficio N° 2.757, del 3 de septiembre de 2009, peculiar, porque, como veremos, vuelve la segunda parte del N° 8 del artículo en comentario un caso de laboratorio.

En la parte relevante del oficio se planteó que un extranjero llegó a Chile el 15 de diciembre de 2007 y salió el 22 de junio de 2008, período en el cual realizó inversiones en un bien raíz y unos depósitos a plazo, por lo que superó los seis meses corridos en dos años, que aún no calificaremos de calendario ni tributarios.

Pasando a la parte más polémica del artículo, que es la expresión años tributarios, que usó el legislador de 1974 al traspasar la norma de la antigua ley de la renta al Código Tributario, el Oficio N° 2.757, de 2009, ante la consulta de si dados los antecedentes expuestos en el párrafo anterior el extranjero era residente para efectos tributarios, el SII dijo que una “persona natural adquiere residencia en Chile, cuando permanece dentro del país por más de seis meses, ininterrumpidos, en un año calendario, debiendo considerarse como año calendario el período de doce meses que termina el 31 de diciembre del mismo año.” Continuó señalando que en este caso “la fecha desde la cual se debe comenzar a contar el período de seis meses de residencia, corresponde a la fecha de ingreso de la persona natural al país, acreditado o visado este hecho con los

⁶⁵ Ver al efecto los oficios números 7.458, de 1979; 1.363, de 1995; y 154, de 2002.

documentos o autorizaciones otorgados por las entidades competentes, como el Departamento de Policía Internacional. En caso que el ingreso se hubiere producido el año calendario inmediatamente anterior, el término empezará a correr desde el 1 de Enero del año calendario que se está considerando; así por ejemplo, en el caso a que se refiere su consulta, la permanencia de seis meses del año calendario 2008, se comienza a contar desde el 1 de Enero del mismo año.”.

Luego agregó que “una persona natural será residente si permanece en el país por más de seis meses, también ininterrumpidos, dentro de dos años tributarios consecutivos, entendiéndose por 'Año Tributario' el año en que deben pagarse los impuestos aplicables a las rentas del contribuyente, y por el término 'consecutivo', el año tributario inmediatamente siguiente. Así por ejemplo en el caso de ingresos por inversiones efectuadas el ejercicio 2007, deberá computarse las permanencias de los Años Tributarios 2008 y 2009, vale decir, se deberán considerar las permanencias desde el 1 de Enero de 2008 al 31 de Diciembre de 2009.” Para finalizar concluyendo que en este caso “la fecha desde la cual se cuenta el período de seis meses de residencia, corresponde a la fecha en que ingresa la persona natural al país, acreditado en la forma ya señalada. Pero si el ingreso se hubiera producido el AT inmediatamente anterior a los dos AT consecutivos, el período de seis meses se considerará desde el 1 de Enero del primer AT consecutivo, así por ejemplo, en el caso a que se refiere su consulta, la permanencia de seis meses en los dos AT consecutivos por los ingresos del año 2007, se cuentan desde el 1 de Enero del año 2008, y no desde el 15 de Diciembre de 2007.”.

Como se observa, en la práctica, la interpretación del Oficio N° 2.757, de 2009, que en consideración al principio de obediencia jerárquica rige a la administración pública es obligatorio para los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, la parte final del N° 8 del artículo 8 del Código Tributario, se volvería un caso de laboratorio, porque incluso si alguien tiene rentas y permanece en Chile los últimos cinco meses del año calendario 2007, como debería pagar el impuesto durante el año calendario 2008 (tributario 2007) aún si permanece en Chile, teniendo rentas, los primeros cinco meses del año calendario 2008, y luego regresa a su país, no sería residente, ¡a pesar de haber permanecido diez meses consecutivos en Chile en dos años consecutivos! porque, según este oficio, se debería verificar si permaneció en Chile de manera ininterrumpida por más de seis meses durante los años calendarios 2008 y 2009, lo cual es una conclusión que parece ser bastante absurda. Sin embargo, la jurisprudencia de nuestros tribunales superiores de justicia han resuelto que las reglas de hermenéutica nos invitan a buscar una interpretación en la cual la ley produzca algún efecto, que debe ser funcional al fin que la norma quiere cumplir, por lo que deben rechazarse las

interpretaciones que hagan irrealizable el derecho,⁶⁶ que es lo que parecería ocurrir si seguimos al Servicio de Impuestos Internos por el camino que tomó en el comentado oficio. Dicho lo anterior, debemos reconocer, que es bastante difícil encontrar alguna lógica al uso de la palabra “tributarios” que sea diferente a un intento de no redactar la norma de manera redundante, lo cual en la práctica se podría haber logrado simplemente con señalar que es residente quien permanezca en Chile por más de seis meses consecutivos.

5.3. El domicilio

En las leyes tributarias de nuestro país⁶⁷ no se define el concepto de domicilio, por lo que debemos recurrir al derecho común, como dijimos, tanto por aplicación de los artículos 1 y 2 del Código Tributario como del artículo 4 del Código Civil. De esta forma, encontramos la definición⁶⁸ de domicilio en el artículo 59 del Código Civil, el cual dispone que el domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella. Como veremos más adelante, debido a la dificultad de acreditar el ánimo de residir, la ley contiene presunciones simplemente legales, positivas y negativas, que nos permiten determinarlo. Luego, el artículo 59 en comento divide el domicilio en político y civil⁶⁹.

⁶⁶ Ver Figueroa Yáñez, Gonzalo (1996): *Repertorio de legislación y jurisprudencia Chilenas. Código Civil y leyes complementarias*. (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo I, pp. 125-126.

⁶⁷ En cada legislación varía el concepto de domicilio, pero en general se refiere a un lugar con el cual una persona tiene una conexión para determinados actos, porque ese lugar corresponde a su hogar o porque la ley del lugar se lo asigna. Ver Nussbaum, Arthur (1947): *Principios de derecho internacional privado* (Buenos Aires, traducción de Alberto Schoo, Editorial Depalma) pp. 151-166.

⁶⁸ Algunos autores nacionales, influenciados por Aubry y Rau, han sugerido como definición doctrinal de domicilio “la relación permanente entre una persona y un lugar determinado en que aquella se halla establecida, o se la supone, para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones”, sin embargo, dicha definición tiene el defecto, resaltado por Planiol y Ripert al sugerir reemplazar la palabra domicilio por “relación entre persona y lugar”, que nos lleva al absurdo de sostener, por ejemplo, que “el pago debe ser realizado en la relación entre la persona y el lugar”. Ver Alessandri R., Arturo; Somarriva U., Manuel y Vodanovic H., Antonio (1949): *Curso de derecho civil* (Santiago, Editorial Nascimento) Tomo II, p. 99; y Planiol, Marcel y Ripert, George (1927): *Derecho civil francés* (La Habana, traducción de Mario Díaz Cruz, Editorial Juan Buxó) Tomo primero, pp. 137.

⁶⁹ La doctrina subdivide a su vez el domicilio político en de origen, electivo y legal, pero esta distinción no ha sido incorporada a nuestro derecho positivo. Ver Duncker Biggs, Federico

El domicilio político, según la definición del artículo 60,⁷⁰ se refiere al territorio de la nación en general, por lo que en definitiva, es el mismo concepto que se encuentra presente detrás del artículo 8 N° 8 del Código Tributario. Es más, la doctrina⁷¹ justamente señala como ejemplo del uso del domicilio político a la Ley sobre Impuesto a la Renta⁷² que tiene en consideración dicho concepto en su artículo 3 para establecer la tributación plena de los domiciliados en Chile.

Relata Claro Solar⁷³ que en la discusión de las comisiones mixtas internacionales sobre el domicilio político de un extranjero, que sesionaron en 1884, José Eugenio Vergara, agente diplomático chileno que participó en ellas, indicó que aquel concepto, tratado en nuestro derecho en el artículo 60 del Código Civil, consiste en la residencia elegida por una persona fuera de su propia patria, para el asiento de sus relaciones legales o negocios, acompañada del ánimo de permanecer en ella un tiempo indefinido.

Dispone el referido artículo 60 que el domicilio político, sin afectar la nacionalidad, al ser adquirido, trae como consecuencia que la persona se hace miembro de la sociedad chilena, luego, el mencionado artículo deriva su constitución y efectos al derecho internacional, en el cual sólo podemos encontrar normas aplicables en los artículos 22 al 26 del Código de Bustamante⁷⁴. Ello resulta interesante en algunos aspectos

(1967): *Derecho internacional privado. Parte general* (Santiago, tercera edición -reimpresión de la segunda edición de 1956- Editorial Jurídica de Chile) p. 259.

⁷⁰ Bello no siguió al Código francés en esto, ya que aquél se refirió sólo al domicilio de los franceses, por lo que la tradición jurídica de aquel país entendió que los extranjeros debían ser autorizados por decreto a fijar su domicilio en Francia. Ver Planiol y Ripert (1927) Tomo primero, pp. 140-141. En cambio Andrés Bello se refirió al derecho internacional privado para determinar el domicilio político, siguiendo en esto al derecho anglosajón, particularmente la obra de James Kent, que sistematizó la jurisprudencia relativa al domicilio, residencia y comercio de nacionales y extranjeros en casos de conflictos internacionales. Ver Figueroa (1996) Tomo I, p. 233 y Kent, James (1851): *Commentaries on American law* (Nueva York, séptima edición, William Kent Editor) Vol. 1, pp. 81-93.

⁷¹ Ver Kent (1851) Vol. 1, p. 451.

⁷² Ver Alessandri et al. (2011) Tomo I, pp. 449-451. En la Ley sobre Impuesto a la Renta podemos ver que es el domicilio político el que se aplica a los artículos 3, 4, 10, 20 N° 2 letra c), 41 A, 41 C, 41 D, 52, 58 N° 2, 59, 60, 64, 64 bis, 68, 74 y 106.

⁷³ Ver Claro (1942) Tomo primero, p. 194-195.

⁷⁴ El art. 23 del Código de Derecho Internacional Privado establece un principio similar a lo dispuesto en el art. 8 de la LIR, precisando que el domicilio de los funcionarios diplomáticos y otros individuos que residan temporalmente en el extranjero por empleo o comisión de su Gobierno o para estudios científicos o artísticos, será el último que hayan tenido en su territorio nacional. El art. 24 del referido código establece una regla supletoria a la legislación persona para el domicilio de la mujer (casada), de los hijos no emancipados y de los incapacitados, que,

doctrinarios, debido a que, a primera vista, parece ser un caso de reenvío, porque no contiene una norma sustantiva que resuelva el asunto, limitándose a señalar dónde debemos buscar la norma material aplicable⁷⁵, pero no es técnicamente un caso de reenvío, debido a que, si bien el Código de Bustamante contiene una regla de conflicto que en definitiva nos lleva a ir por la solución al derecho del mismo país que nos remitió a él, el Código de Derecho Internacional no es derecho extranjero,⁷⁶ por lo que en definitiva no se dan los supuestos del reenvío.

De esta forma, si bien el artículo 22 del Código de Derecho Internacional Privado, que es una norma jurídica vigente en Chile⁷⁷ por haber sido aprobado por el Congreso, no contiene normas sobre el concepto, constitución, conservación y pérdida del domicilio general y especial de las personas naturales o jurídicas, porque declara aplicable la

salvo por el derogado art. 71 del Código Civil se refiere al domicilio legal de nuestro derecho civil. El art. 25 del Código de Bustamante establece reglas sobre la legislación aplicable al cambio de domicilio de las personas naturales o jurídicas, disponiendo que se resolverán de acuerdo con la ley del tribunal, si fuere el de uno de los Estados interesados, y en su defecto por la del lugar en que se pretenda haber adquirido el último domicilio. Luego el art. 26 contiene una norma casi igual a la del art. 68 del Código Civil, en la que se establece para las personas que no tengan domicilio, que se entenderá como tal el de su residencia o en donde se encuentren.

⁷⁵ Cuando una norma jurídica no resuelve un caso, sino que nos remite a las reglas de otra nación, las cuales, en vez de resolver el asunto, nos refieren al derecho de un tercer país o del mismo que no resolvió el tema en un primer momento, estamos frente a un caso de reenvío. Ver Navarrete, Jaime (1952): *El reenvío en el derecho internacional privado* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 9-19.

⁷⁶ Los tratados son acuerdos entre dos Estados que, por regla general, luego de cumplir con la normativa constitucional respectiva, se vuelven parte de la normativa interna obligatoria de cada país. Ver Llanos Mansilla, Hugo (2009): *Teoría y práctica del derecho internacional público. Introducción y fuentes* (Santiago, cuarta edición, Editorial Jurídica de Chile) Tomo I, p. 301.

⁷⁷ Bajo la Constitución de 1925 la doctrina y nuestros tribunales de justicia entendieron que al ser aprobados por el Congreso, los tratados tenían al menos la misma autoridad que la ley, por lo que, ante un conflicto entre ambos se aplicaban las mismas reglas de derogación expresa o tácita de los artículos 52 y 53 del Código Civil, ver Duncker (1967) p. 42. Recientemente la Corte Suprema ha entendido que una ley posterior no deroga el tratado, no porque el mismo tenga una jerarquía superior, sino porque requiere un procedimiento especial de denuncia para quedar sin efecto y primaría por un principio al que denomina “aplicabilidad” que declara ser aceptado de manera uniforme por la doctrina, ver Corte Suprema causa rol N° 6237, de 2009, caratulada “La Interamericana Cía. de Seguros Generales S.A. con Línea Aérea Nacional S.A. Sin perjuicio de lo anterior, debido a las reservas de la delegación chilena y a las realizadas por el propio Congreso durante la aprobación de dicho código, las leyes chilenas priman sobre las normas del Código de Derecho Internacional, incluso cuando ellas sean posteriores a él, ver Guzmán (2003) pp. 77-78.

legislación del territorio, por lo que, siguiendo a Diego Guzmán Latorre⁷⁸, en definitiva tenemos que aplicar las reglas del domicilio civil por analogía.

A pesar de ser el mencionado código un tratado internacional, por lo tanto, tal como lo dispone el artículo 2 del mismo, sólo aplicable a los Estados que lo suscribieron, se ha sostenido por gran parte de la doctrina y la jurisprudencia⁷⁹ que dicho código es aplicable como regla general a los problemas de derecho internacional privado que surjan en Chile.

Recientemente⁸⁰ el Servicio de Impuestos Internos se pronunció respecto del efecto que el Decreto Ley N° 1.094, de 1975, que establece normas sobre extranjeros en Chile, particularmente de su artículo 29, que regula el otorgamiento de la visación de residente temporario a los extranjeros que tengan el propósito de radicarse en nuestro país. Dicho artículo dispone que ella se debe otorgar cuando el extranjero acredite vínculos de familia o intereses en el país⁸¹.

De esta forma, el Servicio de Impuestos Internos recordó que ha señalado en pronunciamientos anteriores que el domicilio no está condicionado a la permanencia del extranjero en el país por más de seis meses ni por ningún otro lapso, puesto que si bien, a juicio de la administración, el extranjero que ingresa al país debe ser considerado, en principio, como no domiciliado en Chile, si éste alegare que constituyó domicilio desde su ingreso y lo prueba con antecedentes como haberse mudado a Chile con toda su familia; que arrendó o compró su casa habitación en Chile; que sus hijos estudian en colegios del país; y que, además, se vino a Chile en razón de un contrato de trabajo, tales circunstancias podrían ser indicativas que el extranjero constituyó domicilio desde el primer día de su ingreso al país; a menos que el SII contara con otros antecedentes que prueben que el afectado mantiene su domicilio en el extranjero.

⁷⁸ Guzmán (2003) p. 211.

⁷⁹ Ver Guzmán (2003) p. 87, se refiere a este punto, señalando que a pesar de su obligatoriedad limitada, es una importante fuente doctrinaria, en cuanto contiene “verdaderos y definidos principios de derecho internacional”. En el mismo sentido parte de la doctrina considera que incluso los tratados suscritos por el Ejecutivo pero no ratificados por el Congreso contienen aquellos principios. Ver Duncker (1967) pp. 43-44.

⁸⁰ Ver SII Oficio N° 2.066, de 2012.

⁸¹ También se otorga este tipo de visa en el caso que la residencia del solicitante sea estimada útil o ventajosa. La visa de residente temporario se hace extensiva a los miembros de la familia que vivan con el beneficiado con la autorización.

Concluyó la administración que el extranjero que obtuvo la visación porque demostró que tenía el propósito de radicarse en Chile, constituyó su domicilio en el país desde su llegada.

Por su parte, la definición de domicilio civil, a cuyas normas recurrimos por analogía, se encuentra en el artículo 61 del código del ramo, el cual dispone que este domicilio “es relativo a una parte determinada del territorio del Estado”.

La doctrina civil realiza una subdistinción en este punto, y distingue entre domicilio general, que es aquel que se aplica a la generalidad de los derechos, del domicilio especial, que es aquel que sólo se refiere al ejercicio de ciertos derechos o relaciones jurídicas especialmente determinadas, los cuales se vuelven a subdividir en legales y voluntarios.⁸² Sobre este punto, es interesante hacer notar que en el Código Tributario se establecen domicilios específicos, tanto legales como voluntarios, los que son aplicables sólo a ciertas relaciones jurídicas, como el domicilio postal del inciso 3° del artículo 11 y el domicilio que el contribuyente indique en una presentación determinada contemplado en el artículo 13, que será el único válido para notificar lo que se resuelva sobre la misma. Podemos hacer presente que en los casos de los domicilios especiales contemplados en los artículos 11 y 13, es el propio contribuyente quien determina el lugar en el que desea que el Servicio de Impuestos Internos notifique ciertos actos que lo afecten de algún modo o se refieren a una propiedad de la que es dueño.

Sobre este último punto, es necesario hacer presente que la administración tributaria se ha pronunciado respecto de las llamadas oficinas virtuales, que corresponden a un lugar en el cual una empresa provee a terceros de dependencias que pueden ser usadas temporalmente y recibe correspondencia dirigida a sus clientes, señalando que ellas solamente pueden corresponder al domicilio postal al que se refiere el inciso segundo del artículo 13 del Código Tributario, por lo que no se considera suficiente para efectos de los trámites de aviso de inicio de actividades, inscripción en el RUT ni para timbrar documentos tributarios⁸³. Así las cosas, las llamadas oficinas virtuales no servirían para constituir un domicilio en Chile.

Como adelantamos, el domicilio civil está compuesto de dos elementos. Uno material, que es la residencia. Otro mental, el ánimo de permanecer en el lugar de la residencia. Debido a que no es posible conocer con certeza el ánimo, la ley establece hechos a partir de los cuales podemos presumir la intención de quedarse.

⁸² Ver Alessandri et al. (2011) ob. citada, Tomo I, p. 449.

⁸³ Ver SII Oficio N° 1.136, de 2012.

Este ánimo, que puede ser real o presunto, no implica que la persona no desee abandonar jamás el lugar, sino implica que se quede un tiempo que pueda ser considerado largo.

Sin perjuicio que cuando cambian los dos elementos que conforman el domicilio éste obviamente se altera, el Código Civil admite que se tenga más de un domicilio. Como veremos, si a la situación anterior sumamos que dos legislaciones distintas pueden considerar que una persona tiene su domicilio en su territorio, no es inusual que esto ocasione problemas de doble tributación, dado que el domicilio suele ser un factor que determina la tributación por rentas de fuente mundial de un individuo.

Dentro de los tipos de domicilio civil, uno que resulta relevante para el impuesto adicional es el domicilio legal de ciertos funcionarios, pero no precisamente de aquellos a los que se refiere el artículo 66 del Código Civil, sino a aquellos funcionarios del cuerpo diplomático mencionados en los artículos 8 y 9 de la LIR.

El mencionado artículo 8 dispone que para los efectos de la LIR se entenderá que tienen domicilio en Chile los funcionarios fiscales, de instituciones semifiscales, de organismos fiscales y semifiscales de administración autónoma y de instituciones o empresas del Estado, o en que tenga participación el Fisco o dichas instituciones y organismos, o de las municipalidades y de las universidades del Estado o reconocidas por él, que presten servicios fuera de Chile. Agrega el inciso segundo de aquel artículo de la LIR que para el cálculo del impuesto, se considerará como renta de los cargos en que sirven la que les correspondería en moneda nacional si desempeñaran una función equivalente en el país.

Por su parte, el artículo 9 de la LIR dispone lo suyo respecto de los diplomáticos extranjeros, señalando que en definitiva, en la medida que exista reciprocidad para los diplomáticos acreditados por el Gobierno de Chile en sus países, a ellos no se aplicarán los impuestos de dicha ley por las rentas oficiales u otras procedentes del país que los acredite, ni a los intereses que se abonen sobre sus depósitos bancarios oficiales. El mismo inciso primero restringe este beneficio respecto de los funcionarios diplomáticos acreditados por países extranjeros que sean de nacionalidad chilena⁸⁴, lo cual parece ser una medida bastante sensata. El inciso segundo del artículo 9 extiende la exención, bajo el mismo criterio de reciprocidad, a los sueldos, salarios y otras

⁸⁴ Respecto de la retención del impuesto, el DS de Hacienda N° 268, de 1976, dispuso que debido a que las representaciones diplomáticas extranjeras no están obligadas a efectuar retención de impuesto alguna por las rentas que paguen, esta exigencia recae en los propios funcionarios de nacionalidad chilena. Ver también las circulares del SII números 10, de 1973 y 63, de 1976.

remuneraciones oficiales que paguen a los empleados de su misma nacionalidad los embajadores, ministros y representantes diplomáticos, consulares u oficiales de naciones extranjeras.

Dentro de la casuística abordada por el Servicio de Impuestos Internos, podemos observar que en su gran mayoría se refiere al llamado domicilio real o de hecho⁸⁵, que es aquel que libremente establece una persona.

Ahora, como adelantamos, es fácil determinar la residencia, basta constatarla con los sentidos, pero es imposible conocer el ánimo de avecindarse en un lugar, por lo mismo, la ley establece presunciones, todas simplemente legales, a partir de las cuales es posible presumir la intención de permanecer en un lugar.

De esta forma, el artículo 62 establece algunos hechos que nos permiten construir estas presunciones positivas, señalando que el domicilio civil corresponde al lugar donde un individuo está de asiento, o donde ejerce habitualmente su profesión u oficio.

Por su parte, el artículo 64 precisa que se presume desde luego el ánimo de permanecer y avecindarse en un lugar, por el hecho de abrir en él tienda, botica, fábrica, taller, posada, escuela u otro establecimiento durable, para administrarlo en persona; por el hecho de aceptar en dicho lugar un cargo concejil⁸⁶, o un empleo fijo de los que regularmente se confieren por largo tiempo; y por otras circunstancias análogas⁸⁷.

⁸⁵ Real, porque corresponde al verdadero asiento jurídico de la persona y de hecho, en oposición al legal, ver Alessandri *et al.* (2011) Tomo I, p. 461.

⁸⁶ Un cargo concejil, “según el Diccionario, 'es el obligatorio para los vecinos', como en tiempos de la promulgación del Código lo era en muchos países el de concejal”, ver Alessandri *et al.* (2011) Tomo I, p. 462. Esto lo podemos reafirmar con lo que la doctrina indicó sobre el artículo 102 de la Constitución de 1925, en el sentido que “Esta calidad [de cargo concejil] significa que el cargo es irrenunciable i gratuito” Lastarria, José Victorino (1865): *Derecho público. Constitucional teórico, positivo i político* (Santiago, tercera edición, Gante) p. 444. “El cargo de Regidor es irrenunciable, por tratarse de un cargo concejil y, en consecuencia, obligatorio para los elegidos, sin perjuicio del derecho de excusa que el artículo 39 de la Ley de Municipalidades franquea. Consejo de Defensa Fiscal, Informe N° 186, 25 de marzo de 1943.

⁸⁷ Nuestros tribunales superiores de justicia han resuelto que entre las circunstancias análogas incluso está aceptar el cargo de albacea con tenencia de bienes, el cual normalmente dura el tiempo necesario para administrar la herencia durante la indivisión. Ver Alessandri *et al.* (2011) Tomo I, página 462 y Figueroa (1996) Tomo I, p. 235.

El Servicio de Impuestos Internos ha aplicado la regla anterior, al interpretar que se puede constituir domicilio desde la llegada al país, si existen elementos para determinar que desde el arribo existían intenciones de permanecer un largo tiempo⁸⁸.

Por su parte, los artículos 63 y 65 del Código Civil establecen las presunciones negativas. El primero señala los hechos que permiten presumir que no existe ánimo de permanecer en un lugar. De esta forma, dispone que no se adquiere domicilio civil en un lugar, por el solo hecho de habitar un individuo por algún tiempo casa propia o ajena en él, si tiene en otra parte su hogar doméstico o por otras circunstancias aparece que la residencia es accidental, como la del viajero, o la del que ejerce una comisión temporal, o la del que se ocupa en algún tráfico ambulante.

Por su parte el artículo 65 contiene una norma que luego se repite, con una variación importante, en el artículo 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Así, dispone que el domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en otra parte, voluntaria o forzosamente, conservando su familia y el asiento principal de sus negocios en el domicilio anterior. Continúa el artículo con un ejemplo, señalando que confinado por decreto judicial a un paraje determinado, o desterrado de la misma manera fuera de la República, retendrá el domicilio anterior, mientras conserve en él su familia y el principal asiento de sus negocios.

El artículo 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dispone que la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, limitando este alcance a dicha ley, lo cual no tendría mucho sentido, considerando el texto del artículo 65, si no fuera por la regla con la que continúa, en la que dispone que las personas que se ausenten del país, conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas, igualmente no pierden su domicilio en Chile. La redacción actual de este artículo, que procede del artículo 5 de la antigua Ley sobre Impuesto a la Renta, vino a resolver un problema de interpretación que ocasionaba la previa norma, la cual disponía que no perdían el domicilio “las personas que se ausenten del país conservando negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas”, redacción que llevó a algunos autores a sostener que esa norma solamente era aplicable a negocios que requerían la atención personal del contribuyente para su buena marcha, por lo que se excluían las sociedades que sólo tenían inversiones que ahora llamamos pasivas y a otros a sostener

⁸⁸ Ver el Oficio N° 1.363, de 1995.

que era suficiente participar en un porcentaje mínimo de una sociedad que sólo tenía un bien raíz para mantener el domicilio en Chile⁸⁹.

El texto actual de la norma en comento, se conforma con la redacción del artículo 65 del Código Civil agregando una norma antielusiva, que nos obliga a considerar los negocios de quien se ha ausentado del territorio nacional tiene a través de sociedades de personas.

El Servicio de Impuestos Internos ha interpretado los artículos 65 del Código Civil y 4 de la LIR señalando que la ausencia temporal no muda el domicilio, así por ejemplo, si un trabajador es temporalmente trasladado por su empresa a prestar servicios en la matriz ubicada en los Estados Unidos de Norteamérica, debido a que su familia permanece en el país y el traslado era temporal, mantiene su domicilio en Chile⁹⁰. Igualmente, respecto del artículo 4 de la LIR que en su parte final dispone que no se cambia el domicilio si no se altera el asiento principal de los negocios, el Servicio ha interpretado que entiende que los principales intereses del contribuyente se encuentran radicados en aquel lugar donde obtenga la mayor parte de sus ingresos⁹¹.

El artículo 67 establece la posibilidad de tener varios domicilios,⁹² en el caso que concurren en varias secciones territoriales, con respecto a un mismo individuo, circunstancias constitutivas de domicilio civil, disponiendo que se entenderá que en todas ellas está domiciliado. Pero agrega que de tratarse de cosas que dicen relación especial a una de dichas secciones exclusivamente, ella sola será para tales casos el domicilio civil del individuo. Nuestra jurisprudencia judicial ha entendido que esta regla es excepcional y, por lo mismo, debe probarse por quien la invoca, en el entendido que se aparta del principio de unidad de domicilio⁹³.

Como adelantamos previamente, el artículo 68 establece que la mera residencia hará las veces de domicilio civil respecto de las personas que no lo tuvieron en otra parte.

⁸⁹ Echeverría Pérez, Guillermo (1969): *El impuesto adicional en la nueva ley de impuesto a la renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 8.

⁹⁰ Ver el Oficio N° 910, de 1997.

⁹¹ Ver el Oficio N° 1.954, de 1998.

⁹² En esto el redactor de nuestro Código Civil se apartó del Código francés, porque en este último se impuso la regla de la unidad de domicilio frente a la propuesta del Anteproyecto de Código Civil francés que proponía la idea más moderna de pluralidad de domicilios. Ver Mazeaud, Henri y Léon y Mazeaud, Jean (1959): *Lecciones de derecho civil* (Buenos Aires, traducción de Luis Alcalá-Zamora y Castillo, Ediciones Jurídicas Europa-América) Parte primera, Volumen II, pp. 160-164.

⁹³ Ver Figueroa (1996) Tomo I, pp. 236-237.

Esta regla plantea un problema de prueba, debido a que se refiere a un hecho negativo. En la práctica, este artículo se ha aplicado a casos de menores no sujetos a patria potestad ni guarda⁹⁴.

5.3.1. Limitación temporal a la renta de fuente mundial de los extranjeros

El inciso 2º del artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que los extranjeros que constituyan su domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile, sólo estarán afectos a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas. Agrega que dicho plazo podrá ser prorrogado por el director regional en casos calificados.

El director del SII ha establecido ciertos criterios para otorgar esta prórroga, señalando que los directores regionales deben considerar como factor preponderante la falta de ánimo del contribuyente para radicarse en Chile. Particularmente dio como ejemplos a los profesionales, técnicos o empleados contratados por un tiempo determinado o para un trabajo temporal; a los ejecutivos de empresas extranjeras que lleguen al país para realizar estudios de mercado, para instalar agencias o filiales, para concertar negociaciones de lato desarrollo.⁹⁵

Es importante destacar que esta norma no altera ni el domicilio ni la residencia del extranjero, lo que hace es, simplemente, limitar la base imponible del impuesto global complementario a las rentas de fuente chilena.

5.3.2. El domicilio de las personas jurídicas

Las reglas anteriores son aplicables completamente a las personas naturales por razones obvias. Ahora, ¿qué ocurre con las personas jurídicas? En nuestra tradición el domicilio es uno de los atributos de la personalidad jurídica, por lo que, si estamos en presencia de una persona jurídica, deberíamos reconocer que ellas tienen un domicilio por el solo hecho de tener personalidad, lo cual es, por lo demás, reforzado por nuestra legislación más reciente, al menos respecto de las corporaciones y fundaciones, dado que el Código Civil no se ocupó⁹⁶ del tema sino hasta la reforma de la Ley N° 20.500 al Título XXXIII. Debido a este vacío en el Código Civil, la doctrina discutió largamente dónde se encontraban domiciliadas las personas jurídicas sin fines de

⁹⁴ Ver Figueroa (1996) Tomo I, p. 238.

⁹⁵ Ver el Oficio N° 4.562, de 1999.

⁹⁶ Ver Pescio V. Victorio (1950): *Manual de derecho civil* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo III, pp. 143-144.

lucro⁹⁷, recurriendo al antiguo reglamento sobre concesión de personalidad jurídica para llenar este vacío.⁹⁸

También se discutió si las personas jurídicas de derecho privado extranjeras eran o no reconocidas por nuestra legislación,⁹⁹ discusión que no ha sido superada lamentablemente¹⁰⁰ porque la Ley N° 20.500, publicada en el Diario Oficial el 16 febrero de 2011, que modificó la regulación de las personas jurídicas sin fines de lucro, desaprovechó la oportunidad de solucionar este punto y dejó inalterado el artículo 547 del Código Civil, por lo que estimamos que el legislador no cambió la norma aplicable al reconocimiento de las personas jurídicas extranjeras, por lo que se mantienen vigentes los problemas jurisprudenciales que ocasiona¹⁰¹.

Debido a que en la práctica nada obsta para que una fundación, corporación o asociación extranjera pueda recibir un pago desde Chile¹⁰², nos parece lamentable que el legislador desaprovechara la oportunidad de resolver el problema sobre el reconocimiento de la personalidad jurídica de ellas.

⁹⁷ Es importante no confundir los fines de beneficencia con la ausencia de fines de lucro. En este último caso solamente importa que la utilidad que obtenga en su actividad la respectiva corporación o fundación deba ser reinvertida en los fines de ella, por lo que, en definitiva, no pueden repartir las utilidades a sus integrantes, pero pueden tener utilidades en su actividad, sin perjuicio que en la doctrina se ha planteado que la interpretación de esta limitación debería ser más amplia. Ver Varas Braun, Juan Andrés (2008) “Los fines en las personas no lucrativas”, en: Pizarro Wilson, Carlos (coord.) *Estudios de derecho civil. Jornadas nacionales de derecho civil Olmué 2008* (Santiago, Legal Publishing) pp. 75-85.

⁹⁸ Ver Alessandri *et al.* (2011) Tomo I, pp. 579-580.

⁹⁹ Ver Alessandri R., Arturo; Somarriva U., Manuel y Vodanovic H., Antonio (1940): *Curso de derecho civil, Tomo II. De los sujetos y de los objetos de derecho. Personas y bienes* (Santiago, Editorial Nacimiento) p. 157.

¹⁰⁰ Ver Alessandri *et al.* (2011) Tomo I, pp. 586-589 y Guzmán Latorre, Diego y Millán Simpfendörfer, Marta (1973): *Curso de derecho internacional privado* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 438.

¹⁰¹ Ver Figueroa Yáñez, Gonzalo (1996): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, tercera edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II, pp. 306-318; Alessandri *et al.* (2011) Tomo I, pp. 586-587; y Lyon Puelma, Alberto (2006): *Personas jurídicas* (Santiago, cuarta edición ampliada, Ediciones Universidad Católica de Chile) pp. 53-54.

¹⁰² El Código Civil en el nuevo artículo 548-2 letra a) del Código Civil dispone que los estatutos de las fundaciones y corporaciones, (estas últimas ahora también llamadas asociaciones) deben contener su domicilio. Por su parte, los artículos 352 N° 11, 354, 355, 433 del Código de Comercio y el 4 N° 1 y 64 de la Ley sobre Sociedades Anónimas, se referían al domicilio de las sociedades.

En el caso de las personas jurídicas con fines de lucro, el tema de su domicilio muchas veces era parte de la discusión sobre la nacionalidad de ellas, planteándose varias teorías respecto de cuál debía ser el criterio para determinarlo¹⁰³, sin que existiera unanimidad¹⁰⁴ entre la doctrina nacional sobre un criterio único. Es más, se sostenía normalmente que no era relevante el lugar donde se otorgaba la escritura, sino otros factores determinantes para efectos prácticos¹⁰⁵.

El Decreto Ley N° 755, de 16 de diciembre de 1925, publicado en el Diario Oficial el 21 de diciembre de 1925, que dictó la ley de la renta¹⁰⁶ que se basó sobre las

¹⁰³ A nivel internacional se usaron principalmente los criterios del lugar de constitución y el criterio del lugar de la sede real. En menor medida fueron usados los criterios de la nacionalidad de los socios, el control, el centro de explotación y la autonomía de la voluntad. Ver Ybarra Bores, Alfonso (2006) “La persona jurídica”, en: Aguilar Benitez de Lugo, Mariano y otros *Lecciones de derecho civil internacional* (Madrid, segunda edición actualizada, Editorial Tecnos) pp. 225-228.

¹⁰⁴ Actualmente prima para efectos civiles y comerciales el lugar de constitución. Ver Puelma (2011) Tomo I, p. 165.

¹⁰⁵ Claro Solar, siguiendo a la doctrina francesa tradicional, opinaba que las sociedades tenían su domicilio en el lugar del asiento principal de sus negocios, determinado por el centro real de su explotación principal, ver Claro Solar, Luis (1979): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Santiago, edición facsimilar de la de 1927, Editorial Jurídica de Chile) Vol. II De las personas, Tomo quinto, pp. 467-471. Toro Manríquez, que admitía domicilios sociales específicos, sostenía que tanto el domicilio como la nacionalidad de la compañía se determinaban por la sede social, que correspondía al lugar donde funcionaban los órganos de administración como la gerencia, ver Toro Manríquez, Hernán (1935): *Sociedades civiles y comerciales* (Santiago, Editorial Nascimento) pp. 130-131. Palma Rogers incluso se refiere al domicilio legal de la sociedad, pero no especifica cuál es, sin embargo, parece entender que es el indicado en los estatutos, ver Palma Rogers, Gabriel (1941): *Derecho comercial* (Santiago segunda edición redactada por Hugo Guerra y actualizada por Antonio Vodanovic, Editorial Nascimento) Tomo II, pp. 88-90. Para Varela el domicilio dependía en definitiva de la voluntad de los socios, ver Varela Varela, Raúl (1959): *Derecho comercial* (Santiago, Editorial Universitaria) Tomo I, p. 211. Sandoval López sostiene que el domicilio es el que libremente se fija en el estatuto, ver Sandoval López, Ricardo (2011): *Derecho comercial. Sociedades de personas y capital* (Santiago, octava edición, Editorial Jurídica de Chile) Tomo I, Vol. 2, pp. 25-26. Lyon Puelma, siguiendo en esto a Ascarelli, sostiene que el domicilio se ubica en la sede real, ver Lyon (2006) p. 56. Puga Vial hace presente que, por lo menos en el caso de las sociedades anónimas, el domicilio corresponde a un área geográfica y no a una dirección, tal como se desprende del artículo 5 de la Ley sobre Sociedades Anónimas, lo que hace poco útil su mención en los estatutos, especialmente para efectos de las notificaciones, ver Puga (2011) pp. 105-107.

¹⁰⁶ En enero del año anterior se había dictado la Ley N° 3.996, sobre Impuesto a la Renta, que en su artículo primero extendía aquel tributo a las rentas obtenidas en el país, “aun cuando sus

recomendaciones de la Misión de Consejeros Financieros presidida por Edwin Walter Kemmerer, y en su artículo 46 letra a), que corresponde al actual N° 1) del artículo 58, disponía que las sociedades u otras personas que tenían su domicilio fuera de Chile debían pagar el impuesto adicional, pero no señalaba cuándo se entendía que tenían su domicilio fuera de Chile¹⁰⁷. Por lo mismo, el artículo 1° letra a) de la Ley N° 4.113, publicada en el Diario Oficial el día 25 de enero de 1927, modificó el texto de la mencionada letra y dispuso que las “empresas, sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país que tengan sucursales, oficinas, agentes o representantes en Chile, pagarán un impuesto adicional de tres por ciento (3%), sobre las utilidades o rentas de todos los negocios o inversiones que realicen o tengan en Chile.”¹⁰⁸.

De esta forma, nuestro legislador prefirió dirimir la discusión, por lo menos para efectos tributarios¹⁰⁹, en favor del lugar de constitución de la sociedad¹¹⁰. La regla se mantuvo en la legislación posterior y actualmente los artículos 58 y 60 de la LIR

dueños no tengan en él su domicilio o residencia,” como asimismo a aquellas que se devengaban en el extranjero y se percibían en el territorio chileno. Esa misma ley en su artículo 48 aplicaba a las empresas o sociedades que tenían su domicilio fuera de Chile un impuesto con una tasa del 3% aplicable sobre las utilidades de sus negocios en Chile, sustitutivo de la segunda categoría, de tasa más alta, 4,5%, que afectaba las rentas provenientes de valores mobiliarios. Esa ley no definía domicilio ni residencia y tampoco resolvía cuándo una sociedad se entendía domiciliada en Chile.

¹⁰⁷ La regla general en el derecho de los Estados Unidos de Norteamérica en la época de las recomendaciones de Kemmerer era que la nacionalidad y el domicilio de las sociedades se determinada por el lugar de su incorporación. Ver Nussbaum (1947) pp. 161-162.

¹⁰⁸ Posteriormente el Decreto Supremo N° 2.014, de 9 de septiembre de 1927, aclaró que la intención del legislador era dejar afecto en Chile el ejercicio del giro social en el país, sin perjuicio que en dicho decreto se cita erradamente la Ley N° 4.113 como “4,131”. Ver igualmente Carvallo (1960) pp. 213-217 y Rencoret Bravo, Álvaro (1950): *Derecho tributario. El impuesto sobre la renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 305-310.

¹⁰⁹ A nivel internacional se utilizan como criterios para fijar el domicilio o residencia fiscal de una sociedad el lugar de su constitución, el de su oficina registrada, el de residencia de sus accionistas, el de residencia de sus directores o de sus gerentes y el lugar en el cual se ejerce la administración efectiva, entre otros. Ver Rohatgi (2008) pp. 369- 391.

¹¹⁰ Otro país que adopta la misma solución es Estados Unidos de Norteamérica, donde incluso, para efectos no tributarios se consideran extranjeras a las sociedades constituidas en otros Estados, ver Reyes Villamizar, Francisco (2006): *Derecho societario en Estados Unidos. Introducción comparada* (Bogotá, tercera edición, Legis) pp. 79-82. Una de las soluciones recurrentes en el derecho comparado es situar el domicilio en el lugar donde sea ejercida efectivamente la administración. Ver Burgstaller, Eva y Haslinger, Katharina (2004) “Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule-Concept, Developments and Prospects”, en: *Intertax* (Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International) Vol. 32, Tomo 8/9, pp. pp. 376–387.

establecen una regla especial al disponer que las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile¹¹¹, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán el impuesto adicional por el total de las rentas de fuente chilena que remesen al exterior o sean retiradas.

Sobre este último punto, en la discusión de la reforma de 1964 se dijo en el Congreso que la salvedad que se hacía respecto de las sociedades y personas jurídicas constituidas fuera del país obedecía al objetivo de que incluso cuando el pacto social dijera que la sociedad se constituye con arreglo a las leyes chilenas y los socios fijaran el domicilio de la sociedad en Chile, “siempre se mantiene la idea de que estas sociedades se han constituido fuera del país. Por ese hecho no se consideran chilenas.”¹¹². Como vemos, considerando que no existía una norma general expresa que dispusiera cómo se determinaba la nacionalidad y el domicilio de las sociedades, y el tema había sido muy discutido tanto por la doctrina nacional como la extranjera, se prefirió establecer una regla clarísima que no dejara lugar a ninguna duda.

Respecto de las sociedades plataforma del artículo 41 D de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se aplica la regla especial del inciso primero de dicho artículo, que no las considera domiciliadas en Chile para efectos de la LIR, por lo que sólo pagan impuestos en el país por sus rentas de fuente nacional. Nuestros tribunales han interpretado¹¹³ que la regla anterior no se puede hacer extensiva a los tributos

¹¹¹ Para la doctrina esta norma no tenía una explicación satisfactoria considerando que el tributo se aplicaba según el lugar de constitución. Consideraban que no era más que una repetición del texto de las leyes de la renta anteriores, ya que habría sido aplicable solamente en casos muy rebuscados. Sin embargo, a nivel internacional existe la posibilidad del traslado del domicilio social a otra jurisdicción, como incluso lo contempla el artículo 20 del Código de Derecho Internacional Privado, que sólo requeriría una norma interna para ser aplicable, por lo que no carece de sustento, sin perjuicio de la validez de la crítica. Respecto de la crítica a la redacción del artículo ver Piedrabuena Richard, Enrique (1970): *El impuesto adicional a la renta, sus diversos tipos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 24 y sobre el cambio de sede ver Ybarra (2006) pp. 231-233 y Vogel, Louis (2012) *European business law* (París, Editorial LawLex) pp. 124-126.

¹¹² Ver Brahm Moura, Alfredo (1968): *Impuesto a la renta. Historia fidedigna de los artículos 43 y siguientes de la Ley N° 15.564* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 217.

¹¹³ Ver Corte Suprema causa caratulada “Grupo Sanborns Internacional S.A. con Alcalde de la I. Municipalidad de Providencia” rol 2207, de 2007 y Lambic Chile S.A. con Ilustre Municipalidad de Las Condes, rol N° 2491-2007. Corte de Apelaciones de Santiago causas rol 3.977, de 2006, caratulada “Hohneck Chile S.A. con I. Municipalidad de Las Condes”; y

municipales, por lo que las mismas, al ser sociedades anónimas¹¹⁴ están afectas a la llamada patente municipal, lo cual es uno de los motivos por los cuales no se ha extendido el uso de estas sociedades. En este caso, es evidente que la patente municipal se asemeja demasiado a un impuesto al patrimonio, en consideración a que este tributo se justifica debido a que las actividades gravadas por la Ley de Rentas Municipales se benefician de los servicios públicos proporcionados por la municipalidad, lo que claramente no ocurre respecto de las inversiones realizadas en el extranjero, que quedarían gravadas debido a que no hay norma expresa que permita rebajarlas del capital propio.

Es curioso que en nuestro país no se ha producido una mayor discusión respecto de las distintas figuras jurídicas extranjeras que carecen de personalidad jurídica, especialmente las *partnership* y los *trust* anglosajones. En la práctica, estas figuras han sido tratadas como establecimientos permanentes para efectos de la LIR, pero no se ha realizado el debido estudio de cómo afecta el hecho que no tengan personalidad jurídica¹¹⁵, considerando que el artículo 58 números 1 y 2 se refieren a sociedades, personas y personas jurídicas.

caratulada “Demarco Administração e Participações Ltda. con Municipalidad de Las Condes” cita Legal Publishing CL/JUR/5098/2007; 37698.

¹¹⁴ Si bien, tanto votos disidentes muy bien fundamentados como parte de la doctrina especializada difieren de la jurisprudencia imperante, se ha fallado que las sociedades anónimas mercantilizan todas sus actividades, por lo que, respecto del punto analizado, aunque realicen actividades exentas del impuesto municipal, quedarían afectas de todas formas. Sobre la jurisprudencia imperante ver C. Suprema causa rol 1494, de 2009, caratulada “Agrícola Mataquito S.A. con Cristián Labbe Galilea” y Corte de Apelaciones de Santiago causa rol 3976, de 2006, caratulada “MESH Chile S.A. con Municipalidad de Las Condes”. Sobre la opinión contraria a la jurisprudencia imperante ver Puga (2011) pp. 89-93.

¹¹⁵ El Oficio N° 2.205, de 2000, el SII sin ningún tipo de análisis o explicación asimila un *trust* found a una sociedad. Previamente, el SII en el Oficio N° 2.557, de 1995, tras un brevísimo análisis clasificó lo que, al parecer, sería un *Massachusetts trust* o *business trust*, como una sociedad, lo cual, si bien no es posible compartir sin una análisis previo sobre el tratamiento en Chile de instituciones inexistente en nuestro derecho, no se aleja tanto de la discusión que en el mundo anglosajón se ha tenido sobre aquella figura jurídica, ver Vargas (1964) pp. 34-36; y Garner, Bryan y otros (2009): *Black's Law Dictionary* (St. Paul, Minnesota, novena edición, West / Thomson Reuters) pp. 1655- 1656. Sobre los *trust* en general y los sistemas de derecho civil continental ver Waters, Donovan (2005) “The Hague Trusts Convention twenty years on”, en: Michele Graziadei, Ugo Mattei y Lionel Smith (editores) *Commercial Trusts in European Private Law* (Cambridge University Press) pp. 56-97.

5.4. La nacionalidad

La nacionalidad es un vínculo entre un individuo y un Estado que genera obligaciones recíprocas¹¹⁶, regulado por el derecho constitucional, que se aboca a su estudio¹¹⁷. Dentro del ámbito de este estudio es relevante, como veremos, que el derecho internacional privado determina la nacionalidad de las personas jurídicas y el derecho comercial y aduanero aplican, al menos el mismo término, pero con un significado diferente, a los bienes, como a las naves, aeronaves y a las mercancías, para establecer el régimen territorial al cual se encuentran sujetas¹¹⁸.

Para el derecho tributario la nacionalidad es uno de los factores de conexión que pueden ser utilizados en la determinación de un impuesto cuando se presentan elementos internacionales en el hecho gravado. El recientemente derogado artículo 61 de la LIR establecía una tributación especial sobre la base de la nacionalidad para los chilenos que residían en el extranjero y no tenían domicilio en Chile, quienes debían pagar un impuesto adicional del 35% sobre el conjunto de las rentas imponibles de las distintas categorías a que están afectas. Cuando estos chilenos habían pagado los impuestos establecidos en el N° 2 del artículo 58 o del artículo 59 de la LIR, podían abonar esos pagos al impuesto que se determinaba según el derogado artículo 61.

De esta forma, por ejemplo, si una escritora chilena residía en San Francisco, California, y recibía regalías por sus derechos de autor desde Chile, debía calcular el impuesto adicional del 35% aplicable a esos ingresos provenientes desde Chile, abonando el impuesto del 20% que habría pagado según el inciso 3° del artículo 59 de la LIR. Así, este era el único ejemplo en el cual se adicionaba el impuesto a los previamente pagados. Así, desde el 1° de enero de 2013, al entrar en vigencia el N° 27 del artículo 1° de la Ley N° 20.630, el impuesto adicional dejó de tener la característica que le dio su nombre.

Existen en Chile también dos curiosos casos de exenciones que miran como uno de sus principales factores la nacionalidad del sujeto beneficiado. La Ley N° 16.464, en su

¹¹⁶ Ver Vargas Carreño, Edmundo (2012): *Derecho internacional público de acuerdo a las normas y prácticas que rigen en el Siglo XXI* (Santiago Editorial Jurídica de Chile) pp. 468-476.

¹¹⁷ Para ahondar sobre este tema ver Cea Egaña, José Luis (2008): *Derecho constitucional chileno* (Santiago, segunda edición actualizada, Ediciones Universidad Católica de Chile) Tomo I, pp. 297-316.

¹¹⁸ Las mercancías nacionales son aquellas producidas en Chile con materias primas nacionales o nacionalizadas. La nacionalidad de las mercancías es relevante para efectos de los tratados de libre comercio y para efectos aduaneros. Ver Yrarrázaval C., Arturo (2012): *Diccionario Jurídico- económico* (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile) p. 488.

artículo 236, exime del impuesto adicional¹¹⁹ a los conjuntos, equipos y grupos deportivos extranjeros que efectúen presentaciones en Chile. Igualmente, libera de dicho impuesto a los artistas chilenos residentes en el extranjero que realicen actuaciones en Chile, patrocinados por organismos gubernamentales o municipales chilenos cuyo fin sea la difusión de las manifestaciones artísticas y culturales. Por su parte la Ley N° 16.630, en su artículo 4, exime del impuesto adicional a los artistas chilenos que no tengan residencia ni domicilio en Chile respecto de las rentas que perciban en el país por concepto de su actuación profesional personal.

A nivel internacional, el caso más notorio que usa como factor de conexión la nacionalidad y la residencia formalmente otorgada para establecer una tributación sobre la base de las rentas de fuente mundial es el de los Estados Unidos de América¹²⁰.

5.4.1. La nacionalidad de las personas jurídicas

Respecto de las personas jurídicas, como indicamos en el caso del domicilio, al no existir una regla expresa, la doctrina chilena no entendió que la nacionalidad se determinaba por el acto de constitución¹²¹, como se considera de manera relativamente

¹¹⁹ Además hace aplicables las exenciones contenidas en el artículo 1° de la Ley N° 8.834 que estableció una serie de exenciones que buscaban facilitar la celebración del Campeonato Mundial de Fútbol de 1962.

¹²⁰ Joint Committee on Taxation (2011): “*Explanation of proposed protocol to the income tax treaty between the United States and Luxembourg*”, pp. 3-4. Disponible en: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3790>> [fecha de consulta: 19 de febrero de 2013]; y Avi-Yonah (2007) p. 14.

¹²¹ Claro Solar, siguiendo en esto a la doctrina francesa, opinaba que la nacionalidad de las sociedades no dependía ni del lugar en el cual sus estatutos se redactaron y fue constituida ni de la nacionalidad de los socios, sino del lugar en donde tenía su domicilio, el cual correspondía al asiento principal de sus negocios, determinado por su centro real de su explotación principal, ver Claro (1979) Vol. II De las personas, Tomo quinto, pp. 467-471. Por su parte Palma Rogers a pesar que también estimó que la nacionalidad debía determinarse por el lugar del domicilio, opinaba que él no se determinada por el lugar de su principal explotación sino que por el de la sede social, que correspondía a aquel en el cual se reunían sus organismos representativos, como los directores, administradores, asambleas, etc., ver Palma (1941) Tomo II, pp. 88-90. Varela, analizando la doctrina que había tomado fuerza tras la Primera Guerra Mundial y algunas normas particulares dictadas en Chile sobre sociedades dedicadas a los seguros, el armamento marítimo y la banca, concluía que la nacionalidad de las sociedades estaba entregada por la nacionalidad de los socios, ver Varela (1959) Tomo I, p. 212. Olavarría Ávila sostenía que salvo por las reglas especiales aplicables a los bancos, compañías de seguros y propietarias de aeronaves, en Chile se aplicaban las reglas del Código de Bustamante, ver Olavarría Ávila, Julio (1970): *Manual de derecho comercial* (Barcelona, tercera edición, Imprenta Clarasó) pp. 238.

pacífica ahora¹²², sino que se debían considerar otros elementos¹²³. De hecho, la regulación de los artículos 18 y 19 del Código de Derecho Internacional Privado dejaba a la autonomía de la voluntad la nacionalidad de las sociedades, al disponer que las sociedades civiles, mercantiles o industriales que no sean anónimas, tuvieran la nacionalidad que establezca el contrato social y, en su caso, la del lugar donde radicare habitualmente su gerencia o dirección principal y que las sociedades anónimas tuvieran la nacionalidad determinada por el contrato social y, en su caso, la determinada por la ley del territorio en que se reuniera normalmente la junta general de accionistas y, en su defecto, por la del lugar en que se radique su principal junta o consejo directivo o administrativo.

En el derecho internacional actualmente la nacionalidad de las sociedades se sigue determinando por la legislación local, en la medida que ésta se base sobre criterios razonables, que normalmente son el lugar de constitución, el de la sede social, el de las actividades económicas y el desde donde se ejerza el control efectivo¹²⁴.

Fernández Villamayor concluía que, salvo los casos especiales mencionados por Varela y Olavarría, que a su juicio eran casos especiales, la nacionalidad de la sociedad en definitiva dependía de la voluntad de sus fundadores, ver Fernández Villamayor, Ángel (1977): *El régimen legal de la sociedad anónima en Chile* (Santiago, segunda edición, Editorial Jurídica de Chile) pp. 38-39.

¹²² A favor de esta postura ver Duncker (1967) pp. 318-324; Guzmán y Millán (1973) pp. 438-448 y Puelma (2011) Tomo I, p. 165. Por su parte, Sandoval López afirma que la nacionalidad de la sociedad se determina por el lugar de su sede social, el que a su juicio será el que establezcan los estatutos, ver Sandoval (2011) ídem.

¹²³ De hecho, hasta la Primera Guerra Mundial primó a nivel internacional el criterio de considerar nacionales a las sociedades que tenían su domicilio en el respectivo país, el cual a su vez se determinaba libremente en los estatutos, o correspondía al de la sede de la administración y dirección o por el lugar de la principal explotación, según el caso, pero desde aquel conflicto bélico surgieron nuevas doctrinas que determinaban la nacionalidad sobre la base de criterios que tendían a identificar quiénes eran en definitiva las personas que tenía el interés, la dirección o el control de la sociedad. Ver Caicedo Castilla, José Joaquín (1939) *Manual de derecho internacional privado* (Bogotá, segunda edición, Editorial Temis) pp. 97-114 y Niboyet, Jean Paulin (1965): *Principios de derecho internacional privado* (México, traducción de Andrés Rodríguez Ramón, Editora Nacional) pp. 148-165.

¹²⁴ En el derecho internacional vigente la nacionalidad de las sociedades ha sido especialmente importante para la aplicación de los convenios sobre protección de inversiones, ver Mereminskaya, Elina (2005) “Nacionalidad de las personas jurídicas en el derecho internacional”, *Revista de derecho Universidad Austral de Chile*, Vol. XVIII N° 1, pp. 145-170. Sobre las teorías de atribución de nacionalidad a las sociedades y algunos de sus efectos ver Villegas (1996) pp. 210-219.

Nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta trata como sociedades nacionales a aquellas constituidas en Chile, sin perjuicio de quienes sean sus integrantes, solución que, como vimos, no fue la originalmente aceptada por la doctrina civil y comercial nacional, y no es una solución universalmente aceptada, tanto para efectos tributarios¹²⁵, como civiles y comerciales¹²⁶.

En nuestro país, la doctrina contemporánea determina la nacionalidad de las sociedades por el lugar de su constitución¹²⁷, y es un factor que incide en gran medida en el establecimiento de las agencias de las sociedades extranjeras.

El problema de la regulación de las agencias de las compañías extranjeras se arrastra desde la rigurosa normativa de las sociedades anónimas contenida en la ley del 8 de noviembre de 1854, la cual fue incorporada íntegramente al Código de Comercio promulgado el 23 de noviembre de 1865, que durante un largo período de nuestra historia impuso requisitos que limitaban fuertemente la formación en Chile de esas sociedades¹²⁸.

Como el Código de Comercio consagró la libertad de comercio y el Código Civil igualó a los extranjeros y a los nacionales en derechos, nuestra legislación reconocía la personalidad jurídica de las sociedades formadas en el extranjero, de manera que no se podía someter la existencia de las sociedades anónimas extranjeras a un acto administrativo local. Así que la doctrina entendió que el Código de Comercio separó la capacidad patrimonial de la funcional de las sociedades anónimas extranjeras, estableciendo que ellas podían celebrar actos jurídicos que les permitieran ser propietarios de bienes en Chile, comparecer en juicio, realizar actos de comercio, etc., pero, para operar de manera permanente realizando las funciones sociales para la cual

¹²⁵ Como se indicó, el lugar de la administración efectiva suele ser una de las soluciones recurrentes para fines tributarios.

¹²⁶ Por ejemplo, en el Código Civil Italiano de 1942, es fundamental la sede y el objeto para determinar la nacionalidad de la sociedad, no siendo suficiente el lugar de constitución de ella. Ver Messineo, Francesco (1971): *Manual de derecho civil y comercial* (Buenos Aires, octava edición actualizada, traducción de Santiago Sentis Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América) Tomo V, pp. 565-566.

¹²⁷ Ver sobre esta materia Duncker (1967) pp. 318-324; Guzmán y Millán (1973) pp. 438-448 y Puelma (2011) Tomo I, p. 165.

¹²⁸ Sobre la regulación de las sociedades anónimas previa a la Ley N° 18.046 en el Código de Comercio y el DFL N° 251 ver Varela (1959) Tomo II, pp. 110-116; Olavarría (1970) pp. 432-435 e Infante Vargas, Pablo (1967) “*Jurisprudencia administrativa de las sociedades anónimas*” en: Rafael Cañas Lastarria (director) *La sociedad anónima en Chile* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 424-426.

fueron creadas, las sociedades anónimas debían actuar a través de un agente autorizado por la autoridad administrativa.

Los requisitos de autorización no afectaban la validez de los actos y contratos celebrados por el agente en nombre de la sociedad, pero lo obligaban personalmente, sin perjuicio que podía repetir contra el principal. Adicionalmente, el incumplimiento de las normas sobre las agencias por parte de las sociedades anónimas extranjeras facultaba a la autoridad administrativa a clausurar sus oficinas con auxilio de la fuerza pública. El DFL N° 251, de 1924, siguió esta misma línea restrictiva. A pesar que la Ley N° 18.046 abandonó el sistema de actuación extraterritorial parcial de las sociedades anónimas¹²⁹, incorporó una versión más liberal, pero igualmente formal de la agencia en sus artículos 121 al 124.

Nuestra legislación no regulaba el contrato de agencia respecto de las demás personas jurídicas con fines de lucro, por lo que, existiendo libertad de comercio, nada impedía que funcionaran en Chile, como fue destacado por la doctrina¹³⁰. Sin embargo, la Ley N° 20.382 introdujo en el Código de Comercio los artículos 447 al 450 que regulan el “establecimiento” de agencias cuando el principal es una persona jurídica con fines de lucro extranjera, formalizando y haciendo más rígido el contrato de agencia¹³¹, pero al no existir una sanción en dichos artículos, los tribunales deberán recurrir a las reglas generales para establecer los efectos del incumplimiento de sus disposiciones.

De esta forma, la nacionalidad de las sociedades indirectamente incide sobre la tributación de las mismas, porque el primer ejemplo que la LIR da de un establecimiento permanente es, precisamente, la agencia de sociedades extranjeras. Estimamos que si una compañía extranjera nombra un agente sin cumplir la normativa vigente, no debería ver afectado el tipo de tributación, y debería conformarse con lo dispuesto en el artículo 58 de la LIR, debido a que, por un lado, los requisitos de los artículos 447 al 450 del Código de Comercio y 121 al 124 de la Ley N° 18.046 no establecen ningún tipo de sanción, y por otro, si nos pusiéramos en el caso más extremo, y la sanción a la infracción de esos artículos fuera la nulidad¹³², los contratos

¹²⁹ Sobre el sistema de extraterritorialidad parcial de las sociedades ver Teijeiro (1998) pp. 241-297.

¹³⁰ Sobre la operación en Chile de las sociedades distintas de las anónimas ver Palma (1941) Tomo II, pp. 241-242.

¹³¹ Sobre el contrato agencia ver Puelma (2002) pp. 63-85; Sandoval (2010) Tomo II, pp. 516-524 y Marzorati (1990) pp. 9-52.

¹³² A primera vista, no parece que la sanción sea la nulidad, porque, al igual que el caso del artículo 352 del Código de Comercio, no existe una norma que imponga alguna sanción ante el incumplimiento de lo dispuesto en los mencionados artículos, como sí en cambio ocurre en el

producen sus efectos normales mientras la nulidad no sea declarada judicialmente¹³³, por lo que no se tendría por qué ver afectada la tributación de los actos que el agente realice en nombre del principal extranjero.

Respecto de la nacionalidad de las corporaciones y fundaciones, el artículo 16 del Código de Bustamante indica que ella se determina por la ley del Estado que las autorice o apruebe, agregando su artículo 17 que la nacionalidad de origen de las asociaciones será la del país en que se constituyan, y en él deben registrarse o inscribirse si exigiere ese requisito la legislación local.

El artículo 20 del Código de Derecho Internacional Privado contempla el cambio de nacionalidad de las corporaciones, fundaciones, asociaciones y sociedades, limitado a los casos que no correspondan a una variación en la soberanía territorial, y dispone que habrá de sujetarse a las condiciones exigidas por su ley antigua y por la nueva, lo que hace impracticable la norma, debido a que nuestra ley no contempla dicha posibilidad.

En el caso de los sujetos de derecho público extranjero y de derecho internacional de carácter no estatal, la doctrina contemporánea los ha aceptado sin los reparos de antaño¹³⁴. Para efectos tributarios, sin perjuicio de diversas exenciones aplicables¹³⁵, el SII ha hecho presente que la LIR no mira los objetivos del sujeto gravado, sino la actividad que produce una renta¹³⁶.

texto del artículo 354 del mismo código, que cuyo incumplimiento es sancionado la nulidad relativa, ahora saneable. Ver Toro (1935) p. 144.

¹³³ Así ha sido aceptado mayoritariamente por nuestra doctrina. Ver Alessandri Besa, Arturo (2008): *La nulidad y la rescisión en el derecho civil chileno* (Santiago, tercera edición actualizada por Jorge Wahl Silva, Editorial Jurídica de Chile) pp. 317-320; y así lo ha reconocido el Servicio de Impuestos Internos, ver SII Circular N° 75, de 1997.

¹³⁴ Ver Lagos, Enrique (2008) “El derecho internacional en los inicios del siglo XXI y su impacto en el ámbito internacional”, en Llanos Mansilla, Hugo (coord.) *Estudios de derecho internacional. Libro homenaje al profesor Santiago Benadava* (Santiago, Librotecnia) Tomo I Derecho Internacional Público, pp. 216-219 y Vargas (2012) pp. 281-298.

¹³⁵ Ver SII oficios números 3.024, de 2011; 2.027, de 2001; 2.000, de 2004; 1.539, de 1999 y 288, de 1996.

¹³⁶ Ver SII Oficio N° 1.584, de 2005.

5.5. Las fuentes de las rentas

La doctrina internacional no ha dedicado grandes esfuerzos al estudio del concepto de fuente de la renta¹³⁷ a pesar de su importancia para establecer cuál será el país que tendrá preferencia para gravar una determinada manifestación de riqueza¹³⁸. Entre nosotros, se ha destacado que las fuentes son las expresiones que adquieren la riqueza o el poder contributivo que el Estado decide gravar¹³⁹. Así, la doctrina nacional ha entendido que las fuentes corresponden a las materias imponibles desde donde proceden los recursos que extrae el tributo, como por ejemplo, el trabajo o los bienes raíces¹⁴⁰.

La LIR en el inciso primero del artículo 10 entrega una primera definición, bastante particular, de rentas de fuente chilena, señalando que se “consideran”¹⁴¹ como tales las que provengan de bienes situados en el país y de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.

Luego el inciso segundo del artículo 10 dispone que son rentas de fuente chilena las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad intelectual e industrial.

Los dos primeros incisos del artículo 10 de la LIR conservan prácticamente el mismo texto del Mensaje del Ejecutivo que dio origen al artículo 11 de la ley de la renta de 1964. La redacción de ese artículo fue una innovación respecto de la ley anterior porque entrega un concepto amplio de renta, sin embargo, el legislador hizo la precisión que las ganancias de capital se regían exclusivamente por las normas del Título IV, que se introducía. De hecho, por este motivo, hasta la fecha el SII sigue aplicando la definición de habitualidad que se encontraba en el antiguo artículo 50 de la ley de la renta de 1964¹⁴².

¹³⁷ Ver Arnold, Brian y McIntyre, Michael (2002): *International tax primer* (La Haya, segunda edición, Wolters Kluwer) p. 21.

¹³⁸ Probablemente debido a que las normas sobre las fuentes tiende a variar de una legislación a otra y de un tipo de renta a otra, no se ha llegado a un concepto teórico generalmente aceptado a nivel internacional de fuente de las rentas. Ver Rohatgi (2008) pp. 389-398.

¹³⁹ Ver Matus (1956) p. 174.

¹⁴⁰ Ver Araneda (1994) p. 139.

¹⁴¹ En este caso lo más apropiado sería que dispusiera que “son” rentas de fuente chilena.

¹⁴² Consta en la historia fidedigna de la Ley N° 15.564, que en la 55° sesión del día martes 22 de enero de 1963, la Comisión de Hacienda de la Cámara de diputados aclaró que “del concepto de “rentas” se ha excluido a las ganancias de capital, por una razón fundamental. Porque, en nuestro

Respecto del impuesto adicional, el Mensaje del ejecutivo dijo que pasaban “a gravarse con el impuesto adicional todas las remesas de utilidades hechas a personas que, por carecer de domicilio o residencia en el país, no están afectas a impuesto global complementario.”¹⁴³

Continuando con el inciso segundo del artículo 10, podemos indicar que el legislador de 1964 no usó la palabra regalías en lo que generalmente podemos considerar como el sentido natural y obvio del término en aquella época, entendiéndolo por tal el designado en el registro de voces del Diccionario de la Real Academia Española.¹⁴⁴ porque esa institución daba a la palabra regalía desde 1956 un significado¹⁴⁵ que no se condecía con el texto del entonces artículo 11 en estudio. Recién en 1989 la Real Academia Española agregó a uno de sus diccionarios la acepción económica del término regalía como una participación “en los ingresos, o cantidades que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso de usarlo”¹⁴⁶ para ser incluida en el Diccionario de la lengua española en 1992.¹⁴⁷ En la vigésimo segunda edición publicada en el año 2001 se agregó, considerándola como un uso propio de México, la acepción de la

concepto, la ganancia de capital no es renta, en virtud de las explicaciones que anteriormente formulé. En consecuencia, las ganancias de capital no constituyen renta, sino que se rigen únicamente por las disposiciones del Título IV de este proyecto.”. En la ley vigente, las mismas disposiciones del título al que hace referencia la historia de la ley, están contenidas en los artículos 17, 18, parte del 20 y 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁴³ Ver Brahm (1968) pp. 201 y ss.

¹⁴⁴ Ver Figueroa (1996) Tomo I, pp. 131-132.

¹⁴⁵ La décimo octava edición del mencionado diccionario, última publicada a la fecha de la discusión de la reforma de 1964, contenía las siguientes acepciones para ese término: preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de su suprema potestad ejerce un soberano en su reino o estado, como el batir moneda, etc.; privilegio que la Santa Sede concede a los reyes o soberanos en algún punto relativo a la disciplina de la Iglesia; derecho, tabaco de regalía; privilegio o excepción privativa o particular que uno tienen en cualquier línea; gajes provechos que además de su sueldo perciben los empleados en algunas oficinas; de aposento, especie de tributo que pagaban los dueños de casas en la corte por exención de alojamiento que antes daban a la servidumbre de la casa real a las tropas. Ver Real Academia Española (1956): *Diccionario de la lengua española* (Madrid, decimoctava edición, Espasa-Calpe) p. 1120.

¹⁴⁶ Real Academia Española (1989): *Diccionario manual e ilustrado de la lengua española* (Madrid, cuarta edición revisada, Espasa-Calpe) pp. 1357-1358.

¹⁴⁷ Real Academia Española (1992): *Diccionario de la lengua española* (Madrid, vigésima primera edición, Espasa-Calpe) p. 1243.

participación “de un autor en los ingresos del editor por la venta de su obra”¹⁴⁸ que concuerda con el contexto del inciso primero artículo 59 de la LIR.

En la época de la reforma de 1964 dentro del mundo anglosajón el término equivalente, *royalty*, daba cuenta de un significado aplicable al texto del entonces artículo 11. Como podemos ver en la edición del diccionario *Black* existente a la fecha de la reforma, se definía *royalty*, a partir de las decisiones jurisprudenciales anglosajonas, como el pago reservado por el otorgante de una patente, contrato de arrendamiento de una mina, o derecho similar, pagaderos proporcionalmente al uso del derecho que hace el concesionario. La segunda acepción de *royalty* es el pago que se hace a un autor o compositor por el cesionario o licenciataria en relación con cada copia de la obra que se vende, o el pago hecho a un inventor con respecto a cada artículo vendido bajo la patente¹⁴⁹.

Precisamente dado su uso contractual en Chile¹⁵⁰, la palabra anglosajona *royalty* se reflejó en el contenido de las sentencias de nuestros tribunales superiores de justicia. Por lo mismo, cuando el profesor Alejandro Dumay publicó su obra *Vocabulario tributario*, definió la expresión derecho de autor usando una sentencia de la Corte de Apelaciones de Valparaíso de 1963 que se refería a aquel término¹⁵¹.

Por otro lado, la Ley N° 15.564 al introducir el artículo 11, actual 10, de la LIR, alteró la aplicación natural que habría tenido la regla del artículo 108 del Código de Derecho Internacional Privado¹⁵² al haber sido concordada con la norma que dispone que son

¹⁴⁸ Real Academia Española (2001): *Diccionario de la lengua española* (Madrid, vigésima segunda edición, Espasa-Calpe) Tomo 9, p. 1308.

¹⁴⁹ “*A payment reserved by the grantor of a patent; lease of a mine, or similar right, and payable proportionately to the use made of the right by the grantee.*” [...] “*Royalty also sometimes means a payment which is made to an author or composer by an assignee or licensee in respect of each copy of his work which is sold, or to an inventor in respect of each article sold under the patent.*” Ver Black, Henry (1933): *Black's law dictionary* (St. Paul Minnesota, tercera edición, West Publishing Co.) p. 1569.

¹⁵⁰ Para examinar un ejemplo del uso del término regalía en los contratos del período anterior a la reforma de 1964 ver la transcripción del acuerdo celebrado entre el Laboratorio “O” M S.A. y la casa Arditi & Corry de Santiago de Chile en Davis, Arturo (1959): *Estudios de derecho comercial* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 141-152.

¹⁵¹ Ver Dumay Peña, Alejandro (1976): *Vocabulario tributario* (Santiago, Ediciones Encina) pp. 48-49.

¹⁵² Debido a las reservas realizadas por la delegación chilena y a las efectuadas en la aprobación de dicho código en el Congreso, las leyes chilenas priman sobre las normas del en Código de Derecho Internacional, incluso cuando ellas sean posteriores a él. Ver al respecto Guzmán (2003) p. 77-78.

rentas de fuente chilena las derivadas de bienes situados en Chile, en vista que el mencionado artículo del Código de Bustamante establece que la propiedad industrial, la intelectual y los demás derechos análogos de naturaleza económica que autorizan el ejercicio de ciertas actividades acordadas por la ley, se consideran situados donde se hayan registrado oficialmente¹⁵³. En este punto es necesario tener en cuenta que a pesar que el Código de Derecho Internacional Privado es un tratado internacional, por lo que a primera vista parecería sólo aplicable a casos entre países en los cuales está vigente, nuestras cortes han sostenido en reiteradas ocasiones que él contiene los principales principios del derecho internacional que sustenta nuestro país¹⁵⁴, que son aplicables en sí mismos.

La redacción del inciso segundo mencionado, que dice que “entre otras” son rentas de fuente chilena, parece sugerir que la ley señalará más ejemplos, sin embargo, el artículo 10 de la LIR pasa a regular en su inciso tercero la tributación extraterritorial de las enajenaciones indirectas y luego en el artículo 11 regula la situación de ciertos bienes, por lo que no retoma la materia.

El artículo no se equivoca al sugerir que existen otras rentas de fuente chilena por expresa disposición legal. Así, en el artículo 13 del Decreto Ley N° 3.059, de 1979, Ley de Fomento a la Marina Mercante, encontramos otra norma que dispone cuándo una renta es de fuente chilena. La citada disposición establece que para todos los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cabotaje realizado en Chile por personas sin domicilio ni residencia en el país se considera una actividad desarrollada en Chile y, en consecuencia, las rentas que se devenguen por dicho concepto se consideran de fuente chilena.

¹⁵³ Hay que recordar que hasta 1970 la propiedad intelectual no nacía con la creación de la obra, sino, de acuerdo con lo que disponía el art. 1° del Decreto Ley N° 345, de 1925, se “constituía” mediante una inscripción en un registro que llevaba la Biblioteca Nacional. Ver Herrera Sierpe, Dina (1999): *Propiedad intelectual. Derechos de autor. Ley N° 17.336 y sus modificaciones* (Santiago, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) pp. 12-14.

¹⁵⁴ La Corte Suprema en causas de extradición en las que no existe un tratado ha sostenido que se deben aplicar los principios del Derecho Internacional Privado generalmente aceptados que, en el caso de Chile, se encuentran en dicho código. Ver causas caratulada “Embajada de Italia con Marco Antonio Ramos Huenqueo”, cita Legal Publishing CL/JUR/3503/2001; 18343; caratulada “State Street Bank and Trust Company con Inversiones Errázuriz Limitada y otros” cita Legal Publishing CL/JUR/5879/2007; caratulada “Embajada de Italia con Alejandro Omar Arriagada Ramos” cita Legal Publishing CL/JUR/7428/2006; 34022 y caratulada “Embajada de Suecia con David Humberto Bravo Ibarra” cita Legal Publishing CL/JUR/2149/2009. Esto, como vimos, es coincidente con lo sostenido por la doctrina. Ver supra Duncker (1967) p. 87 y Guzmán (2003) pp. 77-78.

El cabotaje consiste en el transporte entre puertos o puntos de un mismo país sin tocar puertos extranjeros. En Chile el cabotaje comprende el transporte marítimo, fluvial o lacustre de pasajeros y de carga entre distintos puertos o puntos tanto del litoral continental como de los distintos archipiélagos e islas nacionales¹⁵⁵ y entre éstos y artefactos navales instalados en el mar territorial o en la zona económica exclusiva. El cabotaje es en nuestro país una actividad reservada principalmente a naves chilenas por el artículo 3 de la Ley de Fomento a la Marina Mercante, que regula su contratación con naves extranjeras.

Otra norma que se refiere a las fuentes de la renta se encuentra en la Ley N° 20.544, que fue publicada en el Diario Oficial el 22 de octubre de 2011¹⁵⁶. Esta ley establece un caso muy peculiar sobre la fuente de la renta, porque en su artículo 3 dispone que para los efectos de dicha ley y de lo dispuesto en el artículo 10 de la LIR, las rentas provenientes de derivados, incluyendo las primas de emisión, se considerarán como rentas de fuente chilena, cuando sean percibidas o devengadas por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile o por establecimientos permanentes en Chile de empresas extranjeras. Agrega en su inciso segundo que se considerarán rentas de fuente chilena las que procedan de derivados que se liquiden mediante la entrega física de acciones o derechos de sociedades constituidas en Chile. Termina el artículo con su inciso 3°, el cual concluye que, en consecuencia, y con la salvedad del inciso 2°, las rentas de derivados percibidas o devengadas por personas o entidades sin domicilio ni residencia en Chile, no están afectas a ninguno de los impuestos de la LIR.

Por aplicación de la norma anterior, los domiciliados y residentes en Chile jamás tendrán rentas de fuente extranjera producto de los contratos de derivados, en vista de la calificación de renta nacional; consecuentemente, el contribuyente local no se puede acoger a la norma del artículo 12 de la LIR, quedando entonces para él vedada la posibilidad de diferir el cómputo de la renta hasta el momento de la percepción, a pesar que, en los hechos, el pago provenga del extranjero y pueda verse afectado por la imposibilidad de disposición que contempla el artículo mencionado.

Lo peculiar es que la fuente de la renta se determina principalmente por el domicilio o la residencia del beneficiario de la misma. Si el beneficiario está domiciliado o tiene su

¹⁵⁵ Ver García Infante, Félix (1993): *Derecho del transporte marítimo* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso Universidad Católica de Valparaíso) p. 90.

¹⁵⁶ Comenzó a aplicarse a los instrumentos derivados y opciones, según la definición de esa ley, que se celebren o sean objeto de modificaciones a contar del 1° de enero de 2012.

residencia en Chile, la renta será de fuente chilena, de lo contrario, será de fuente extranjera. Esto, con la excepción del inciso segundo antes señalado¹⁵⁷.

5.6. Situación de los bienes

Respecto de los bienes situados en Chile, tanto mueble e inmuebles dado que el artículo 16 del Código Civil no distingue, se aplica tanto la ley tributaria como la ley civil y comercial chilena, por lo que, si sus dueños son extranjeros, tanto sus frutos como la renta del capital que ellos generen será una renta de fuente chilena.

La situación de los bienes corporales es una circunstancia de hecho, por lo tanto se puede acreditar fácilmente, pero resulta particularmente sencillo acreditar la situación de los bienes inmuebles de todo tipo (por naturaleza, adherencia y destinación) por motivos obvios.

El Servicio de Impuestos Internos consideró correctamente que el arrendamiento de un bien situado en Chile pagado a un arrendador no domiciliado ni residente era una renta de fuente chilena en su Circular N° 43, de 1980, donde señaló la obligación del arrendatario de retener el respectivo impuesto, y de la misma forma, correctamente en su Oficio N° 4.908, de 2006, determinó que no procede tributar en Chile por el arrendamiento de un bien situado en el extranjero propiedad de un no domiciliado ni residente en Chile. Es interesante hacer notar que en aquel oficio la administración tributaria consideró que jurídicamente el bien arrendado estará en Chile solamente desde que el mismo se interne legalmente mediante su importación.

El artículo 11 de la LIR dispone que se entienden situados en Chile tanto los derechos de sociedades de personas como las acciones de sociedades anónimas constituidas en el país. Por expresa disposición del artículo 2 N° 6 inciso 2°, debemos entender comprendidas a las sociedades por acciones dentro de las anónimas para todos los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo que sus acciones también se consideran situadas en nuestro país si se constituyeron en él. El inciso primero de dicho artículo considera a todas las demás sociedades como “de personas” por lo que las acciones de las sociedades en comandita por acciones y de las sociedades

¹⁵⁷ Antes que fuera dictada esta ley, el SII sostenía una posición que no resistía ningún análisis, porque carecía de fundamentos, señalando que cuando el beneficiario de la renta originada en la liquidación de un instrumento derivado no tenía residencia ni domicilio en Chile, era necesario distinguir si su contraparte que pagaba desde Chile había contratado el instrumento derivado buscando una cobertura de riesgos o una ganancia especulativa, porque en el primer caso, sostenía el SII, no estábamos frente a una renta afecta a impuestos en Chile, pero en el segundo caso sí lo estábamos. Ver SII oficios N° 4.279, de 1988 y 4.619, de 2004.

mineras¹⁵⁸ caerían, curiosamente, dentro del concepto de “derechos sociales” para efectos de su situación.

Este artículo también corresponde a una de las innovaciones de la Ley N° 15.564 y consideramos su inclusión bastante apropiada porque, como lo ha destacado la doctrina, un contrato, como lo es el de sociedad, no se localiza naturalmente, debido a que ellos consisten esencialmente en el consentimiento, en el acuerdo de voluntades, por lo que constituyen un acontecimiento inmaterial que no ocupa un lugar en el espacio, por lo mismo, las soluciones para determinar la jurisdicción aplicable se han orientado a expresiones externas de ellos, como buscar el lugar en que se concluyó¹⁵⁹, además, en el caso de las acciones, ellas han ido abandonando la calidad de valor-título y han avanzado hacia la desmaterialización¹⁶⁰, de esta forma, el artículo 11 de la LIR soluciona de antemano los problemas que plantearía tener que situar los derechos y las acciones.

Luego el artículo 11 señala que en el caso de los créditos, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor, pero nada dice respecto de la situación del crédito, tampoco encontramos una regla aplicable en el Código Tributario ni en la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, por lo que, al existir solamente una norma para los frutos del crédito, ante la cesión del mismo no hay una regulación tributaria aplicable, por lo que debemos recurrir a las leyes generales.

Es importante destacar que nuestro Código Civil mantiene la separación entre título y modo, por lo que para que la cesión se pueda hacer efectiva o tenga efectos en Chile¹⁶¹, sin perjuicio del respectivo título traslativo de dominio, será necesaria la concurrencia

¹⁵⁸ La ley divide el interés de los socios de sociedades mineras en acciones. Ver Lira Ovalle, Samuel (2012): *Curso de derecho de minería* (Santiago, sexta edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) pp. 217-225 y Ossa Bulnes, Juan Luis (2012): *Tratado de derecho de minería* (Santiago, quinta edición actualizada y ampliada, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II, pp. 666-667.

¹⁵⁹ Ver Guzmán (2003) pp. 519 y 520.

¹⁶⁰ Ver Puga (2011) pp. 273-278.

¹⁶¹ Debido a lo dispuesto en el inciso 3° del art. 16 del Código Civil y en el artículo 113 del Código de Comercio, si la cesión de créditos se hará efectiva en Chile o ha de tener efectos en el país, es necesaria la tradición. Ver Figueroa Yáñez, Gonzalo (1996): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilena. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, tercera edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) Tomo III, p. 114.

del modo¹⁶² que sirva para transferir la propiedad sobre el crédito. Así, la tradición de los derechos personales, es decir, la de los créditos nominativos no endosables, la encontramos en los artículos 699 y 1901 del Código Civil¹⁶³ y la tradición de los créditos a la orden en el artículo 164 del Código de Comercio y leyes especiales, como la N° 18.092, sobre letras de cambio y pagarés o la Ley N° 19.983, sobre mérito ejecutivo de las facturas, que regulan el endoso para cada tipo de título de crédito, que es el medio a través del cual se transfieren los créditos mercantiles¹⁶⁴.

Ahora, para establecer la situación del crédito, el Código de Bustamante dispone en su artículo 107 que es necesario determinar el lugar en el cual él debe hacerse efectivo. Luego dispone que si no estuviere precisado aquel lugar, el crédito se sitúa en el domicilio del deudor. Por lo mismo, la autonomía de la voluntad es fundamental en fijar la situación de los créditos¹⁶⁵.

Por su parte, nuestra Corte Suprema ha establecido que de no acreditarse cuál es el lugar en el cual debe hacerse efectivo un crédito, la situación de él es aquella del domicilio del deudor¹⁶⁶.

La administración tributaria ha tenido una postura particular en relación con la cesión de créditos y no ha analizado si está o no frente a una renta de fuente Chilena. En el Oficio N° 3.230, de 2007, se presentó la cesión onerosa de un crédito nominativo cuyo deudor era una sociedad constituida en Chile, realizada por un acreedor extranjero, e indicó que correspondía a una renta del artículo 20 N° 5 de la LIR y procedía aplicar las normas del artículo 41 inciso 2° de esa misma ley, que regula las enajenaciones ocasionales efectuadas por contribuyentes que no están obligados a declarar sus rentas determinadas a través de un balance.

Luego, en el Oficio N° 3.489, de 2007, solamente se pronunció respecto de cómo se mantienen las tasas del impuesto de timbres y estampillas y el impuesto adicional

¹⁶² Ver Somarriva Undurraga, Manuel (1984): *Las obligaciones y los contratos ante la jurisprudencia* (Santiago, segunda edición actualizada por Ramón Domínguez Benavente, Editorial Jurídica de Chile) pp. 221-223.

¹⁶³ Ver Abeliuk Manasevich, René (2009): *Las obligaciones* (Santiago, quinta edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II, pp. 1040-1045.

¹⁶⁴ Sin embargo se ha sugerido que la ley que rige la cesión de los créditos a la orden es la del lugar en la que ocurre el endoso. Ver Langlois V., Raimundo (1966) "Bienes incorporales", en: Eduardo Hamilton (director) *Solución de conflictos de leyes y jurisdicción en Chile* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 192-193.

¹⁶⁵ Ver Guzmán (2003) p. 510.

¹⁶⁶ Ver Guzmán (1969) p. 162.

aplicable a los intereses, pero no se pronunció respecto de la tributación de la cesión propiamente tal. Más tarde, en el Oficio N° 1.268, de 2008, indicó que los oficios números 3.489, de 2007 y 3.230, de 2007, se refieren sólo a las materias particulares consultadas en cada caso.

Finalmente, en el Oficio N° 1.953, de 2011, no se pronunció respecto de la cesión de créditos que se presentaba en los hechos sometidos a su consideración, limitándose a indicar que en la posterior remisión de la deuda por parte del adquirente del crédito no obliga a retener el impuesto adicional aplicable a los intereses adeudados, pero no pagados al acreedor extranjero.

Es necesario ahora determinar dónde se sitúan los títulos o efectos negociables, los cuales consisten, en general, en cualquier documento que manifieste por escrito un derecho o un crédito. Resulta procedente aclarar que el título es la constancia fehaciente del derecho y no el derecho mismo. Así, los títulos-valores pueden dar cuenta de: la existencia de obligaciones de pagar sumas de dinero, como ocurre con las letras de cambio, pagarés y cheques; o de la existencia de derechos de propiedad sobre mercancías, como ocurre con la carta de porte, el conocimiento de embarque y el certificado de depósito de almacenes generales¹⁶⁷. Sabemos que los títulos que dan cuenta de participaciones en sociedades fueron expresamente situados en el país de constitución de la respectiva sociedad por la LIR, por lo que debemos determinar qué ocurre con los demás valores mobiliarios.

En relación con los valores negociables¹⁶⁸ podemos indicar que los artículos 105 y 106 del Código de Bustamante disponen que los títulos representativos de créditos de cualquier clase se regulan por la ley del “lugar de su situación ordinaria o normal”. Si bien la doctrina no se ha detenido en la situación de las letras de cambio y pagarés, respecto del cheque ha entendido que se sitúa en el lugar donde se realizará el pago o donde tenga su domicilio el deudor, aplicando en definitiva la regla del artículo 107 del Código de Derecho Internacional Privado¹⁶⁹.

Creemos que a los títulos-valores que representan una obligación de pago, como las letras de cambio, los pagarés y los depósitos a plazo, se les debe aplicar esta misma

¹⁶⁷ Ver Contreras Strauch, Osvaldo (2011): *Instituciones de derecho comercial* (Santiago, tercera edición actualizada, Abeledo Perrot/Legal Publishing) Tomo I, pp. 244-245.

¹⁶⁸ Por escapar del objetivo de este estudio no analizaremos los diversos conflictos de leyes que los títulos pueden ocasionar, como la ley aplicable a la capacidad de las partes, al protesto, a las formas de la letra, etc. Al efecto consultar Davis, Arturo (1957): *La letra de cambio* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 408-422.

¹⁶⁹ Ver Langlois (1966) pp. 242-244.

regla. Respecto de los certificados de depósitos de almacenes generales¹⁷⁰, el pago, en el sentido técnico¹⁷¹ que usa el Código Civil en su artículo 1568, corresponde a la entrega de los bienes dejados en depósito, por lo que será determinable el lugar en el cual éste debe ser realizado y, por lo tanto, el lugar de situación del certificado de depósito.

La jurisprudencia de nuestros tribunales superiores de justicia ha resuelto en el sentido expuesto “que los bienes están sometidos a la ley de su situación; su situación ordinaria y normal y que la situación de los créditos se determina por el lugar en que deben hacerse efectivos y, si no está precisado, en el domicilio del deudor”¹⁷², aplicando ese criterio incluso para efectos de los impuestos a las herencias.

En el caso de los derechos reales, la doctrina ha sostenido que ellos se sitúan en el lugar donde se encuentran los bienes corporales sobre los que recaen debido a que están necesariamente unidos a ellos¹⁷³.

El Código de Bustamante también contiene reglas respecto de las concesiones en su artículo 109 y las reputa situadas en el territorio donde se hayan obtenido legalmente.

El artículo 110 del Código de Bustamante dispone que a falta de toda otra regla y para los casos no previstos en él, se entenderá que los bienes muebles de toda clase están situados en el domicilio de su propietario, o, en su defecto, en el del tenedor, exceptuando de esta regla en su artículo 111 a las cosas dadas en prenda, que las considera situadas en el domicilio de la persona en cuya posesión se hayan puesto.

Por expresa disposición de la ley no se consideran situados en Chile los valores extranjeros o los certificados de depósito de valores emitidos en el país y que sean

¹⁷⁰ Los también llamados *warrant*, están regulados por la Ley N° 18.690, que permite entregar a un almacenista en depósito mercancías que pueden ser enajenadas o dadas en prenda mediante el endoso del documento que las representa, emitido por el almacenista, que permite a quien tiene un crédito garantizado por un *warrant* solicitar el remate de las mercancías sin recurrir a tribunales. Ver Morales Palma, Jorge (2010): *Cheques, letras de cambio y pagarés* (Santiago, segunda edición, Editorial Jurídica de Chile) pp. 53-59.

¹⁷¹ Ver Fueyo Laneri, Fernando (2004): *Cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones* (Santiago, tercera edición actualizada por Gonzalo Figueroa Yáñez, Editorial Jurídica de Chile) pp. 52-53.

¹⁷² Ver Gesche Müller, Bernardo; Espinosa Iluffi, Ximena y Rittershausen Klaunig, Karin (1982): *Jurisprudencia y tratados en derecho internacional privado* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 25-26 y 216.

¹⁷³ Ver Langlois V. (1966) pp. 181-183.

representativos de los mismos, a que se refieren las normas del Título XXIV de la Ley N° 18.045, de Mercado de Valores, por emisores constituidos fuera del país u organismos de carácter internacional o en los casos del inciso segundo del artículo 183 del referido título de dicha ley¹⁷⁴. Igualmente, no se consideran situadas en Chile, las cuotas de fondos de inversión, regidos por la Ley N° 18.815, y los valores autorizados por la Superintendencia de Valores y Seguros para ser transados de conformidad a las normas del Título XXIV de la Ley N° 18.045, siempre que ambos estén respaldados en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros. El porcentaje restante sólo podrá ser invertido en instrumentos de renta fija cuyo plazo de vencimiento no sea superior a 120 días, contado desde su fecha de adquisición¹⁷⁵.

Los bienes mencionados en el párrafo anterior fueron situados en el extranjero expresamente por la Ley N° 19.601 que agregó el inciso 3° del artículo 11 de la LIR, de manera de permitir que se realizaran en Chile operaciones sobre instrumentos extranjeros o de certificados que los representaran. Así, según indicó en el Primer Informe Comisión Hacienda de la Cámara de Diputados emitido el 26 de agosto de 1997, que se pronunció sobre el proyecto de ley que propuso reformas a la regulación del mercado de capitales, con este cambio a la LIR “se adecuan las normas tributarias que afecten a las inversiones efectuadas en valores extranjeros, de modo que queden exentas de los impuestos pertinentes de la Ley de la Renta”¹⁷⁶, debemos indicar que esto sólo podría ser correcto en el caso que el beneficiario de estas rentas resida o tenga su domicilio fuera de Chile.

¹⁷⁴ Sobre la oferta pública en el mercado de valores chileno de títulos extranjeros ver Gaspar Candia, José Antonio (2011) “Análisis de ciertos aspectos legales de la operatividad del mercado integrado latinoamericano, MILA”, en: Alfaro Borges, Jenifer y otros *Jornadas chileno-uruguayas de derecho comercial* (Santiago, Librotecnia) pp. 195-203.

¹⁷⁵ Si bien se podría sostener que *al contrario sensu* aquellos bienes estarían situados en Chile de no cumplirse las condiciones mencionadas en esa norma, como señalamos, al no existir una regla expresa en nuestro derecho interno que comprenda todos los valores, y al existir solamente normas especiales respecto de ciertos valores, como acciones, derechos sociales e instrumentos derivados, resulta totalmente aplicable lo que han resuelto nuestros tribunales superiores de justicia, en el sentido que a falta de una regla genérica establecida en una ley, las reglas aplicables son las contenidas en el Código de Bustamante, incluso en el caso de bienes situados en países que no han suscrito el tratado que lo aprobó.

¹⁷⁶ Ver Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, “Historia de la Ley N° 19.601 permite la oferta pública de valores extranjeros en el país”, p. 18. Disponible en <<http://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/37064/1/HL19601.pdf>> [fecha de consulta: 14 de febrero de 2013].

Dentro de los bienes muebles que se encuentran sometidos a regímenes jurídicos especiales que afectan su situación podemos encontrar a las naves y aeronaves.

El tratamiento jurídico de las naves es bastante curioso, porque, como indica Gabriel Palma Rogers, la “nave ha sido asimilada a las personas. Esto demuestra la necesidad de que esté sometida a un régimen jurídico especial. Desde luego la nave debe tener un *nombre*, que debe ir grabado en la popa... Toda nave tiene también su domicilio legal, que está fijado en el puerto de su matrícula, en conformidad a las reglas que rigen la navegación; en Chile, está el domicilio legal en Valparaíso. En seguida, toda nave tiene su nacionalidad... no es posible que haya una nave sin nacionalidad, al igual que la persona natural”¹⁷⁷.

La nacionalidad de las naves, si bien no se corresponde con el vínculo jurídico-político que describe el derecho constitucional, fija el ordenamiento al cual está sometida la nave y las relaciones jurídicas que respecto de ella surjan¹⁷⁸. Nuestros tribunales superiores de justicia han explicado la nacionalidad de las naves al resolver que existe “un estatuto jurídico internacional que permite a las naves mercantes mantener, en ciertos casos, en aguas territoriales extranjeras, parte de la soberanía y jurisdicción, revelada por la nacionalidad que representa el pabellón de la nave. El Derecho Internacional reclama, en todo caso, que cada embarcación depende de un solo país. Este vínculo de dependencia se llama nacionalidad y se exterioriza mediante el pabellón que la nave enarbola.”¹⁷⁹.

Ahora, las naves pueden ser explotadas típicamente por el contrato de fletamento, que produce obligaciones de medios ya que versa sobre la nave misma, que es puesta a disposición de otro de diferentes modos, como veremos; y a través del contrato de transporte de mercancías por mar, que genera obligaciones de resultado, en consideración a que produce la obligación de llevar un bien de un punto a otro. En los contratos de fletamento el fletador no pierde la tenencia, control y explotación de la nave, salvo en el caso del fletamento de casco desnudo, en el cual se pone a

¹⁷⁷ Ver Palma Rogers, Gabriel (1937): *Derecho marítimo* (Santiago, versiones de las clases redactadas por José Miguel Seguel, Editorial Universitaria) p. 34.

¹⁷⁸ Ver Contreras Strauch, Osvaldo (2000): *Derecho marítimo* (Santiago, Editorial Jurídica Conosur) pp. 49-65 y Domínguez Cabrera, María del Pino (2005) "Problemas relacionados con la nacionalidad del buque" *Revista de derecho Universidad Austral de Chile*, Vol. XVIII N° 1, pp. 119-144.

¹⁷⁹ Ver Gesche et al. (1982) p. 249.

disposición del fletante la nave desarmada, de manera que es este último quien asume la calidad de explotador de la nave¹⁸⁰.

En consecuencia, si una empresa nacional paga por el fletamento de casco desnudo de una nave matriculada en el exterior, dicha renta no tendrá una fuente chilena, debido a que el acuerdo versa sobre un objeto que está situado jurídicamente¹⁸¹ fuera de Chile, por lo que se trata tributariamente de la misma forma que el arrendamiento de un bien ubicado en el extranjero¹⁸².

Respecto de las aeronaves, el artículo 282 del Código de Bustamante les da el mismo tratamiento que a las naves, por lo que se aplican las mismas reglas antes vistas, con la salvedad que la regulación de los contratos a través de los cuales se explota una aeronave están en el Código Aeronáutico, el cual define el contrato de transporte aéreo en su artículo 126 como aquel en virtud del cual una persona, denominada transportador, se obliga, por cierto precio, a conducir de un lugar a otro, por vía aérea, pasajeros o cosas ajenas y a entregar éstas a quienes vayan consignadas, y luego en su artículo 101 define el contrato de arrendamiento de aeronaves como aquel en que una de las partes concede a la otra, por un precio determinado, el goce de una aeronave, para que sea utilizada en uno o más viajes, por cierto tiempo o por determinada distancia. Agrega este artículo que el contrato de arrendamiento de aeronaves transfiere la calidad de explotador y deberá otorgarse por escritura pública o instrumento privado autorizado y protocolizado ante un notario.

Por último, el referido código en su artículo 106 contiene la definición del contrato de fletamento como aquel por el cual una parte, llamada fletante, se obliga a poner a disposición de la otra, llamada fletador, por un precio determinado, la capacidad total o parcial de una aeronave, para una o varias operaciones aéreas, o durante un tiempo determinado, conservando la dirección de la tripulación, agregando que, por este contrato, el fletante no transfiere su calidad de explotador.

En vista de lo anterior, el contrato de arrendamiento de aeronaves debe tener el mismo tratamiento que el de fletamento de casco desnudo, debido a que ambos solamente recaen respecto del bien arrendado, por lo que el monto que se pague por ellos es el fruto de un bien situado jurídicamente en el lugar en el cual están registrados dichos bienes.

¹⁸⁰ Ver García (1993) pp. 201-204 y 213-218.

¹⁸¹ El SII estima que las naves se sitúan en el lugar de su inscripción ver SII oficios números 2.149, de 1980; 4.836, de 1978; 4.608, de 1978 y 1.130, de 1976.

¹⁸² Ver SII Oficio N° 4.058, de 1984.

El caso de los seguros existe una regla especial, sin la cual los seguros contratados en el extranjero no habrían quedado afectos, porque, como ha destacado la doctrina, en el contrato de seguro, también llamado póliza, el asegurado se beneficia con un servicio consistente en que el asegurador asume ciertos riesgos respecto de sus bienes o de su persona, prestando así “el servicio respectivo por un valor llamado prima”¹⁸³. Este servicio prestado por el asegurador es puramente jurídico, por lo que esta asunción de riesgos, al igual que el contrato, que es un acuerdo de voluntades, no se sitúa en lugar alguno, debido a que consiste, principalmente, en obligarse a responder en caso que ocurra el siniestro.

Por esto, fue necesario establecer en el artículo 59 inciso 4° N° 3 de la LIR una regla especial para los seguros, gravándose con el impuesto adicional los pagos por las pólizas contratadas con compañías no establecidas en Chile, cuando ellas cubran riesgos que afecten bienes situados permanentemente en el país, agregando el artículo que aquellos contratados seguros contratados para cubrir la pérdida material en tierra sobre mercaderías sujetas al régimen de admisión temporal o en tránsito en el territorio nacional, como también las primas de seguros de vida u otros del segundo grupo¹⁸⁴, sobre personas domiciliadas o residentes en Chile, contratados con las referidas compañías. La tasa en estos casos es del 22%, aplicable sobre el monto de la prima o de cada una de sus cuotas.

En el caso de los reaseguros contratados con compañías extranjeras, la situación de los bienes no es parte integrante del hecho gravado y, en este caso, es suficiente que la compañía reaseguradora sea extranjera para que las primas cedidas a cambio de la asunción de la responsabilidad sobre los riesgos por parte del reasegurador queden afectas al impuesto adicional, que en este caso tiene una tasa más baja, del 2%, porque el reaseguro permite a las compañías nacionales asumir riesgos mayores que, de no poder reasegurar con terceros, no podrían tomar sin afectar gravemente su capacidad financiera¹⁸⁵.

Por último respecto de los seguros, en el párrafo final del número 3 del inciso 4° del artículo 59 de la LIR, se dejan exentas del impuesto adicional las primas provenientes

¹⁸³ Baeza Pinto, Sergio (2012): *El seguro* (Santiago, reimpresión de la 4ª edición de 2001, actualizada por Juan Achurra Larraín y Juan José Vives Rojas, Editorial Jurídica de Chile) p. 16.

¹⁸⁴ La artículo 8 del Decreto con Fuerza de Ley N° 251, de 1931, divide a las compañías de seguros en dos grupos; el primero incluye a las que aseguren los riesgos de pérdidas o deterioro en las cosas o el patrimonio; el segundo, comprende a las que cubren los riesgos de las personas o que garantizan a éstas, dentro o al término de un plazo, un capital, una póliza saldada o una renta para el asegurado o sus beneficiarios.

¹⁸⁵ Ver Baeza (2012) pp. 129-134.

de seguros del casco y máquinas, excesos, fletes, desembolsos y otros propios de la actividad naviera, y los de aeronaves, fletes y otros, propios de la actividad de aeronavegación, como asimismo los seguros de protección e indemnización relativos a ambas actividades y los seguros y reaseguros, por créditos de exportación. Igualmente se eximen del tributo en estudio las remuneraciones o primas provenientes de fianzas, seguros y reaseguros que garanticen el pago de las obligaciones por los créditos o derechos de terceros, derivadas del financiamiento de las obras o por la emisión de títulos de deuda, relacionados con dicho financiamiento, de las empresas concesionarias de obras públicas a que se refiere el decreto supremo N° 900, de 1996, del Ministerio de Obras Públicas, que contiene el texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley N° 164, de 1991, del mismo Ministerio, Ley de Concesiones de Obras Públicas, de las empresas portuarias creadas en virtud de la Ley N° 19.542 y de las empresas titulares de concesiones portuarias a que se refiere la misma ley.

5.7. Actividades desarrolladas en Chile

La otra regla para determinar la fuente de la renta que nos entrega el artículo 10 de la LIR es el lugar donde se desarrollen las actividades productoras de ella.

Sin perjuicio que durante la época en la que fue discutida y luego dictada la Ley N° 15.564, que incluyó en el entonces artículo 11, el texto que se ha mantenido vigente hasta nuestros días en el ahora inciso primero del artículo 10 de la LIR, el *Diccionario de la lengua española*¹⁸⁶ aún no contemplaba la séptima acepción de la palabra desarrollar, entendida como suceder, ocurrir o acontecer, significado que recién fue incluido en un ejemplar de 1983¹⁸⁷, es evidente que el inciso primero del artículo usó en un sentido figurado la palabra “desarrolladas” al definir las rentas de fuente chilena, por lo que perfectamente habría podido decir, tal como en su momento hicieron nuestros tribunales, que quedaban gravadas en Chile las actividades que se “desenvuelvan” en nuestro país¹⁸⁸.

Lo importante respecto del desarrollo de una actividad en Chile, es que se trata de la ocurrencia de un hecho material en un determinado lugar y tiempo, por lo que, conforme a las reglas generales, deberá probarse por quien lo alega, sin que existan

¹⁸⁶ Ver Real Academia Española (1956): *Diccionario de la lengua española* (Madrid, décimo octava edición, Espasa Calpe) p. 444.

¹⁸⁷ Real Academia Española (1983): *Diccionario manual e ilustrado de la lengua española* (Madrid, tercera edición revisada, Espasa-Calpe) Tomo II, p. 731.

¹⁸⁸ Ver Revista de Derecho, Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Gaceta de Los Tribunales (1969) Tomo LXVI, N° 6, Segunda parte, sección primera, p. 168.

limitaciones respecto de los medios de prueba que se puedan presentar y, en definitiva, serán los jueces del fondo los llamados a resolver la controversia que sobre ellos se genere¹⁸⁹.

Tanto en el caso de los fletamentos distintos del de casco desnudo y como en el del contrato de transporte de mercancías por mar, estamos frente a una actividad, por lo que, a pesar que la nave se pueda entender situada fuera del país por tener un pabellón extranjero, debido a que, junto con poner a disposición del fletador la nave, existe una actividad desarrollada en Chile, porque el fletante y el transportador prestan un servicio. En efecto, el fletante proporciona la tripulación para manejar la nave, por lo que, como ha destacado la doctrina, realiza un servicio¹⁹⁰, y el transportador se compromete a llevar la mercancía de un punto a otro, de manera que igualmente realiza una actividad en nuestro país. De esta forma, existiendo una actividad que se desarrolla en Chile, la remuneración que se pague, que recibe el nombre de flete, queda gravada en nuestro país¹⁹¹.

Como indicamos previamente, el artículo 13 del Decreto Ley N° 3.059, de 1979, dispone que para todos los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cabotaje realizado en Chile por personas sin domicilio ni residencia en el país se considera una actividad desarrollada en Chile y, en consecuencia, las rentas que se devenguen por dicho concepto se estimarán que son de fuente chilena.

Como igualmente se expuso, en el caso de las aeronaves, los contratos de fletamento y transporte implican la realización de un servicio, por lo que, de ocurrir en el territorio nacional, estas actividades se desarrollan en Chile.

¹⁸⁹ Ver Alessandri et al. (2011) Tomo II, pp. 409-416 y Casarino Viterbo, Mario (2010): *Manual de derecho procesal. Derecho procesal civil* (Santiago, sexta edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) pp. 45-50.

¹⁹⁰ Ver Ansetta Núñez, Alfonso (1983): *Contratos de fletamentos de naves (Charters)* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso Universidad Católica de Valparaíso) pp. 28-34.

¹⁹¹ Respecto de naves y aeronaves la doctrina ha señalado que los hechos que suceden o acontecen en o sobre las naves y aeronaves se rigen por la ley del lugar donde ellas se encuentren, a menos que estén en lugares no sometidos a soberanía, como ocurriría en altamar, en cuyo caso se aplica la ley del pabellón. Ver Carey T., Guillermo (1966) “Los bienes corporales”, en: Eduardo Hamilton (director) *Solución de conflictos de leyes y jurisdicción en Chile* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 176-177.

6.- CONCLUSIÓN

Los factores de conexión aplicables al impuesto adicional se encuentran regulados tanto en la Ley sobre Impuesto a la Renta como en leyes especiales que fijan la calidad de renta de fuente chilena. De esta forma, por ejemplo, con las regalías, los derechos por el uso de marcas, las acciones, los derechos sociales, los seguros, etc., se encuentran normados en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en cambio, por ejemplo, se aplican normas especiales a las rentas provenientes de los llamados derivados financieros y del cabotaje.

A pesar de la regulación específica, será usual que debamos referirnos al derecho común para establecer si estamos frente a rentas de fuente chilena, al cual llegamos por aplicación de las reglas generales del Código Civil y en consideración a la expresa remisión que a ellas hace el artículo 2° del Código Tributario, de manera que para saber con certeza si los bienes productores de rentas están situados en Chile o si la actividad generadora de ellas se desarrolla en nuestro país, será imperativo recurrir al adecuado análisis de la aplicación de normas que no son tributarias.

Por lo mismo, para establecer si estamos frente a un hecho gravado con el impuesto adicional, además de la normativa tributaria, debemos conocer y aplicar correctamente las normas generales sobre factores de conexión del Código Civil y del Código de Derecho Internacional Privado que regulan de manera general el domicilio y la situación de los bienes, factores de conexión fundamentales en el tributo en estudio. Lo mismo ocurrirá para establecer si las rentas provenientes cesiones de créditos y valores, las provenientes de las distintas formas de explotar las naves y aeronaves, son o no de fuente chilena, requiriéndose un profundo análisis del derecho común aplicable a cada caso concreto.

Respecto de los principios sobre los cuales se sustenta la tributación de los no domiciliados ni residentes en nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta, salvo por el tributo aplicable a las llamadas enajenaciones indirectas, se observa que Chile se apega a los principios generalmente aceptados a nivel internacional.

Finalmente, es posible concluir que nuestro país aplica tributos a los no residentes ni domiciliados, salvo la excepción antes indicada, cuando existe al menos un factor de conexión que justifica gravar en nuestro país la respectiva renta con el impuesto adicional.

7.- BIBLIOGRAFÍA

Abeliuk Manasevich, René (2009): *Las obligaciones* (Santiago, quinta edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II.

Albónico Valenzuela, Fernando (1950): *Manual de derecho internacional privado* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Albónico Valenzuela, Fernando (2010) “El domicilio de las personas jurídicas”, ahora en: Tavolari Oliveros, Raúl (director) *Revista de derecho y jurisprudencia. Doctrinas esenciales. Derecho comercial* (Buenos Aires, Editorial Jurídica de Chile/Thomson Reuters Puntolex).

Alessandri Besa, Arturo (2008): *La nulidad y la rescisión en el derecho civil chileno* (Santiago, tercera edición actualizada por Jorge Wahl Silva, Editorial Jurídica de Chile).

Alessandri R., Arturo; Somarriva U., Manuel y Vodanovic H., Antonio, (2011): *Tratado de derecho civil, partes preliminar y general* (Santiago Editorial Jurídica de Chile) tomos I y II.

Alessandri R., Arturo; Somarriva U., Manuel y Vodanovic H., Antonio (1940): *Curso de derecho civil, Tomo II. De los sujetos y de los objetos de derecho. Personas y bienes* (Santiago, Editorial Nascimento).

Alessandri R., Arturo; Somarriva U., Manuel; Vodanovic H., Antonio (1949): *Curso de derecho civil* (Santiago, Editorial Nascimento) Tomo II.

Altamirano Catalán, Marco y Muñoz Benavente, Felipe (2006): *Derecho tributario parte general* (Santiago, Lexis Nexis).

Ansieta Núñez, Alfonso (1983): *Contratos de fletamentos de naves (Charters)* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso Universidad Católica de Valparaíso).

Araneda Dörr, Hugo (1994): *Finanzas públicas* (Santiago, tercera edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile).

Araya Ibáñez, Gonzalo (2011): *Impuesto adicional* (Santiago, Legal Publishing – Thomson Reuters).

Arnold, Brian y McIntyre, Michael (2002): *International tax primer* (La Haya, segunda edición, Wolters Kluwer).

Avilés Hernández, Víctor Manuel (2005): *Legalidad tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Avi-Yonah, Reuven S. (2007): *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime* (Nueva York, Cambridge University Press).

Baeza Pinto, Sergio (2012): *El seguro* (Santiago, reimpresión de la 4ª edición de 2001, actualizada por Juan Achurra Larraín y Juan José Vives Rojas, Editorial Jurídica de Chile).

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, *Historia fidedigna de la Ley N° 15.564* (documento no publicado ni editado).

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, “Historia de la Ley N° 19.601 permite la oferta pública de valores extranjeros en el país”, p. 18. Disponible en <<http://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursolegales/10221.3/37064/1/HL19601.pdf>> [fecha de consulta: 14 de febrero de 2013].

Biblioteca del Congreso Nacional, “Historia de la Ley N° 20.630 Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional”, p. 14. Disponible en: <<http://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursolegales/10221.3/37768/1/HL20630.pdf>> [fecha de consulta: el 6 de marzo de 2013].

Black, Henry (1933): *Black's law dictionary* (St. Paul Minnesota, tercera edición, West Publishing Co.).

Brahm Moura, Alfredo (1968): *Impuesto a la renta. Historia fidedigna de los artículos 43 y siguientes de la Ley N° 15.564* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Brzovic González, Franco (1992): “La interpretación de las leyes tributarias”, en: Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez (org.), *Interpretación, integración y razonamientos jurídicos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Burgstaller, Eva y Haslinger, Katharina (2004) “Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule-Concept, Developments and Prospects”, en: *Intertax* (Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International) Vol. 32, Tomo 8/9.

Caicedo Castilla, José Joaquín (1939) *Manual de derecho internacional privado* (Bogotá, segunda edición, Editorial Temis).

Carey T., Guillermo (1966) “Los bienes corporales”, en: Eduardo Hamilton (director) *Solución de conflictos de leyes y jurisdicción en Chile* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Carvalho Hederra, Sergio (1960): *Manual de legislación tributaria* (Santiago, Editorial Universitaria).

Carvalho Hederra, Sergio (1967): *Fundamentos económicos de la legislación tributaria chilena* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Casarino Viterbo, Mario (2010): *Manual de derecho procesal. Derecho procesal civil* (Santiago, sexta edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile).

Cea Egaña, José Luis (2008): *Derecho constitucional chileno* (Santiago, segunda edición actualizada, Ediciones Universidad Católica de Chile) Tomo I.

Claro Solar, Luis (1942): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado. De las personas*. (Santiago, segunda edición, Imprenta El Imparcial) Tomo primero.

Claro Solar, Luis (1979) *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Santiago, edición facsimilar de la de 1927, Editorial Jurídica de Chile) Vol. II De las personas, Tomo quinto.

Consejo de Defensa Fiscal, Informe N° 186, 25 de marzo de 1943.

Contreras Strauch, Osvaldo (2000): *Derecho marítimo* (Santiago, Editorial Jurídica Conosur).

Contreras Strauch, Osvaldo (2011): *Instituciones de derecho comercial* (Santiago, tercera edición actualizada, Abeledo Perrot/Legal Publishing) Tomo I.

Davis, Arturo (1957): *La letra de cambio* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Davis, Arturo (1959): *Estudios de derecho comercial* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Domínguez Cabrera, María del Pino (2005) "Problemas relacionados con la nacionalidad del buque" *Revista de derecho Universidad Austral de Chile*, Vol. XVIII N° 1.

Dumay Peña, Alejandro (1976): *Vocabulario tributario* (Santiago, Ediciones Encina).

Duncker Biggs, Federico (1967): *Derecho internacional privado. Parte general* (Santiago, tercera edición -reimpresión de la segunda edición de 1956- Editorial Jurídica de Chile).

Echeverría Pérez, Guillermo (1969): *El impuesto adicional en la nueva ley de impuesto a la renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Evans Espiñeira, Eugenio (2010): *Los tributos en la Constitución* (Santiago, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile).

Fernandois V., Arturo (2010): *Derecho constitucional económico. Regulación, tributos y propiedad* (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile).

Fernández Provoste, Mario y Héctor (1952): *Principios de derecho tributario* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Fernández Villamayor, Ángel (1977): *El régimen legal de la sociedad anónima en Chile* (Santiago, segunda edición, Editorial Jurídica de Chile).

Figuroa Velasco, Patricio (2011): *Manual de derecho tributario. El impuesto a la renta. Parte general* (Santiago, segunda edición redactada en colaboración con Sergio Endress, Editorial Jurídica de Chile).

Figuroa Velasco, Patricio y Endress Gómez, Sergio (2010) *La renta y los ingresos no renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Figuroa Yáñez, Gonzalo (1996): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) tomos I, II y III.

Fueyo Laneri, Fernando (2004): *Cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones* (Santiago, tercera edición actualizada por Gonzalo Figuroa Yáñez, Editorial Jurídica de Chile).

García Infante, Félix (1993): *Derecho del transporte marítimo* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso Universidad Católica de Valparaíso).

Garner, Bryan y otros (2009): *Black's Law Dictionary* (St. Paul, Minnesota, novena edición, West / Thomson Reuters).

Gaspar Candia, José Antonio (2011) “Análisis de ciertos aspectos legales de la operatividad del mercado integrado latinoamericano, MILA”, en: Alfaro Borges, Jenifer y otros *Jornadas chileno-uruguayas de derecho comercial* (Santiago, Librotecnia).

Gesche Müller, Bernardo; Espinosa Iluffi, Ximena y Rittershaussen Klaunig, Karin (1982): *Jurisprudencia y tratados en derecho internacional privado* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Giuliani Fonrouge, Carlos M. (2011): *Derecho financiero* (Buenos Aires, décima edición actualizada por Susana NAVARRETE y Rubén Asorey, Editorial La Ley) Tomo I.

González Castillo, Joel (2004): “Las empresas mineras y la buena fe contractual”, *Revista Estudios Públicos* N° 95, pp. 237-249.

Guzmán Latorre, Diego (1969): *Elementos de derecho internacional privado* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Guzmán Latorre, Diego (2003): *Tratado de derecho internacional privado* (Santiago, tercera edición, Editorial Jurídica de Chile).

Guzmán Latorre, Diego y Millán Simpfendörfer, Marta (1973): *Curso de derecho internacional privado* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Herrera Sierpe, Dina (1999): *Propiedad intelectual. Derechos de autor. Ley N° 17.336 y sus modificaciones* (Santiago, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile).

Infante Vargas, Pablo (1967) “Jurisprudencia administrativa de las sociedades anónimas” en: Rafael Cañas Lastarria (director) *La sociedad anónima en Chile* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Joint Committee on Taxation (2011): “Explanation of proposed protocol to the income tax treaty between the United States and Luxembourg”. Disponible en:

<<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3790>> [fecha de consulta 19 de febrero de 2013].

Kent, James (1851): *Commentaries on American law* (Nueva York, séptima edición, William Kent Editor) Vol. 1.

Lagos, Enrique (2008) “El derecho internacional en los inicios del siglo XXI y su impacto en el ámbito internacional”, en Llanos Mansilla, Hugo (coord.) *Estudios de derecho internacional. Libro homenaje al profesor Santiago Benadava* (Santiago, Librotecnia) Tomo I Derecho Internacional Público.

Langlois V., Raimundo (1966) “Bienes incorporeales”, en: Eduardo Hamilton (director) *Solución de conflictos de leyes y jurisdicción en Chile* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Lastarria, José Victorino (1865): *Derecho público. Constitucional teórico, positivo i político* (Santiago, tercera edición, Gante).

Lira Ovalle, Samuel (212): *Curso de derecho de minería* (Santiago, sexta edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile).

Llanos Mansilla, Hugo (2009): *Teoría y práctica del derecho internacional público. Introducción y fuentes* (Santiago, cuarta edición, Editorial Jurídica de Chile) Tomo I.

Lyon Puelma, Alberto (2006): *Personas jurídicas* (Santiago, cuarta edición ampliada, Ediciones Universidad Católica de Chile).

Mallinak, Brenda (2006): “The Revenue Rule: A Common Law Doctrine for the Twenty-First Century”, *Duke Journal of Comparative & International Law*, Vol. 16, pp. 79-124.

Marzorati, Osvaldo (1990): *Sistemas de distribución comercial* (Buenos Aires, Editorial Astrea).

Massone Parodi, Pedro (1979): *Principios de derecho tributario* (Valparaíso, segunda edición, Edeval)

Matus Benavente, Manuel (1956): *Finanzas públicas* (Santiago, segunda edición, Editorial Jurídica de Chile).

Mazeaud, Henri y León y Mazeaud, Jean (1959): *Lecciones de derecho civil* (Buenos Aires, traducción de Luis Alcalá-Zamora y Castillo, Ediciones Jurídicas Europa-América) Parte primera, Volumen II.

Mereminskaya, Elina (2005) “Nacionalidad de las personas jurídicas en el derecho internacional”, *Revista de derecho Universidad Austral de Chile*, Vol. XVIII N° 1.

Messineo, Francesco (1971): *Manual de derecho civil y comercial* (Buenos Aires, octava edición actualizada, traducción de Santiago Sentis Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América) Tomo V.

Moraga Klenner, Claudio (2010): *Tratado de derecho administrativo. La actividad formal de la administración del Estado* (Santiago, Abeledo Perrot / Legal Publishing).

Morales Palma, Jorge (2010): *Cheques, letras de cambio y pagarés* (Santiago, segunda edición, Editorial Jurídica de Chile).

Navarrete, Jaime (1952): *El reenvío en el derecho internacional privado* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Niboyet, Jean Paulin (1965): *Principios de derecho internacional privado* (México, traducción de Andrés Rodríguez Ramón, Editora Nacional).

Nussbaum, Arthur (1947): *Principios de derecho internacional privado* (Buenos Aires, traducción de Alberto Schoo, Editorial Depalma).

Olavarría Ávila, Julio (1970): *Manual de derecho comercial* (Barcelona, tercera edición, Imprenta Clarasó).

Ossa Bulnes, Juan Luis (2012): *Tratado de derecho de minería* (Santiago, quinta edición actualizada y ampliada, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II.

Palma Rogers, Gabriel (1937): *Derecho marítimo* (Santiago, versiones de las clases redactadas por José Miguel Seguel, Editorial Universitaria).

Palma Rogers, Gabriel (1941): *Derecho comercial* (Santiago segunda edición redactada por Hugo Guerra y actualizada por Antonio Vodanovic, Editorial Nascimento) Tomo II.

Pérez Calderón, Lindor; Parga Gazitúa, José y Pérez Calderón, Sergio (1966): *Reforma tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Pescio V. Victorio (1950): *Manual de derecho civil* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo III.

Piedrabuena Richard, Enrique (1970): *El impuesto adicional a la renta, sus diversos tipos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Planiol, Marcel y Ripert, George (1927): *Derecho civil francés* (La Habana, traducción de Mario Díaz Cruz, Editorial Juan Buxó) Tomo primero.

Puelma Accorsi, Álvaro (2002): *Contratación comercial moderna* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Puelma Accorsi, Álvaro (2011): *Sociedades* (Santiago, tercera edición, Editorial Jurídica de Chile) Tomo I.

Puga Vial, Juan Esteban (2011): *La sociedad anónima y otras sociedades por acciones en el derecho chileno y comparado* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Quintana Bravo, Fernando (2011): *Interpretación y argumentación jurídica* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Radovic Schoepen, Ángela (2010): *Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos* (Santiago, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile).

Real Academia Española (1956): *Diccionario de la lengua española* (Madrid, decimoctava edición, Espasa-Calpe).

Real Academia Española (1983): *Diccionario manual e ilustrado de la lengua española* (Madrid, tercera edición revisada, Espasa-Calpe) Tomo II.

Real Academia Española (1989): *Diccionario manual e ilustrado de la lengua española* (Madrid, cuarta edición revisada, Espasa-Calpe).

Real Academia Española (1992): *Diccionario de la lengua española* (Madrid, vigésima primera edición, Espasa-Calpe).

Real Academia Española (2001): *Diccionario de la lengua española* (Madrid, vigésima segunda edición, Espasa-Calpe) Tomo 9.

Rencoret Bravo, Álvaro (1950): *Derecho tributario. El impuesto sobre la renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Revista de Derecho, Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Gaceta de Los Tribunales (1969) Tomo LXVI, N° 6, Segunda parte, sección primera.

Reyes Villamizar, Francisco (2006): *Derecho societario en Estados Unidos. Introducción comparada* (Bogotá, tercera edición, Legis).

Rohatgi, Roy (2008) *Principios básicos de tributación internacional* (Bogotá, traducción de la tercera edición de Juan Manuel Idrovo, Legis).

Rufino, Doménico (1953): *El negocio jurídico indirecto* (Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado).

Sandoval López, Ricardo (2010): *Contratos mercantiles* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II.

Sandoval López, Ricardo (2011): *Derecho comercial. Sociedades de personas y capital* (Santiago, octava edición, Editorial Jurídica de Chile) Tomo I, Vol. 2.

Sepúlveda Correa, Héctor (2001): “El impuesto adicional de la ley de la renta”, *Manual de consultas tributarias Año XXIV N° 28* (Santiago, Lexisnexis).

Somarriva Undurraga, Manuel (1984): *Las obligaciones y los contratos ante la jurisprudencia* (Santiago, segunda edición actualizada por Ramón Domínguez Benavente, Editorial Jurídica de Chile).

Teijeiro, Guillermo (1998) “El concepto de representación o establecimiento permanente en el derecho comercial y tributario” en: Cabanellas, Guillermo y otros, *Temas de derecho comercial moderno en homenaje a Fernando A. Legón* (Buenos Aires, Ediciones Depalma).

Terra, Ben y Wattel, Peter (2012): *European tax law* (Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer Law International).

Toro Manríquez, Hernán (1935): *Sociedades civiles y comerciales* (Santiago, Editorial Nascimento).

Ugas Canelo, Luis (1965): *El Código Tributario. Sus normas complementarias y jurisprudencia* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Van Raad, Kees (2002) “Five fundamental rules in applying tax treaties”, en: Hinnekens, Luc *Liber Amicorum*, (Bruselas, Bruylant).

Van Raad, Kees (2011): *Materials on International & EU Tax Law* (Leiden, onceava edición, International Tax Center Leiden).

Varas Braun, Juan Andrés (2008) “Los fines en las personas no lucrativas”, en: Pizarro Wilson, Carlos (coord.) *Estudios de derecho civil. Jornadas nacionales de derecho civil Olmué 2008* (Santiago, Legal Publishing).

Varela Varela, Raúl (1959): *Derecho comercial* (Santiago, Editorial Universitaria) tomos I y II.

Vargas Carreño, Edmundo (2012): *Derecho internacional público de acuerdo a las normas y prácticas que rigen en el Siglo XXI* (Santiago Editorial Jurídica de Chile).

Vargas Vargas, Manuel (1964): *La sociedad anónima en el derecho anglonorteamericano* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Villaroel Barrientos, Carlos y Gabriel (2004): *Curso de derecho internacional privado. Parte general* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Villegas, Carlos Gilberto (1996) *Tratado de las sociedades* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Vogel, Louis (2012) *European business law* (París, Editorial LawLex).

Waters, Donovan (2005) “The Hague Trusts Convention twenty years on”, en: Michele Graziadei, Ugo Mattei y Lionel Smith (editores) *Commercial Trusts in European Private Law* (Cambridge University Press).

Wahn Pleitez, Werner Raphael (2012): “Interpretaciones que amenazan al derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico”, *Revista de estudios tributarios Universidad de Chile*, N° 6.

Ybarra Bores, Alfonso (2006) “La persona jurídica”, en: Aguilar Benitez de Lugo, Mariano y otros *Lecciones de derecho civil internacional* (Madrid, segunda edición actualizada, Editorial Tecnos).

Yrarrázaval C., Arturo (2012): *Diccionario Jurídico- económico* (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile).

Normas legales citadas

Código Civil; de la Ley N°4.808, sobre Registro Civil; de la Ley N°17.344, que autoriza el Cambio de Nombres y Apellidos; de la Ley N°16.618, Ley de Menores; de la Ley N°14.908, sobre Abandono de Familia y Pago de Pensiones Alimenticias, y de la Ley N°16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. *Diario Oficial*, 30 de mayo de 2000.

Código de Comercio, publicado el 23 de noviembre de 1865.

Decreto N° 374, de 1934, sobre el Código de Derecho Internacional Privado, del Ministerio de Relaciones Exteriores, DE 10 DE ABRIL DE 1934. *Diario Oficial*, 25 de abril de 1934.

Decreto Ley N° 830, de 1974, sobre Código Tributario. *Diario Oficial*, 31 de diciembre de 1974.

Decreto con Fuerza de Ley N° 251, de 1931, sobre Compañías de seguro. *Diario Oficial*, 22 de mayo de 1931.

Decreto Ley N° 345, de 1925, Ley sobre propiedad intelectual. *Diario Oficial*, 5 de mayo de 1925.

Decreto Ley N° 755, de 1925, Ley sobre impuesto a la renta. *Diario Oficial*, 21 de diciembre de 1925.

Decreto Ley N° 1.094, de 1975, Establece normas sobre extranjeros en Chile. *Diario Oficial*, 19 de julio de 1975.

Decreto Ley N° 3.059, de 1979, Ley de Fomento a la Marina Mercante. *Diario Oficial*, 22 de diciembre de 1979.

Decreto N° 1.531, de 1946, de Hacienda, Fija el texto refundido de la ley sobre impuesto a la renta, Ley N° 8.419. *Diario Oficial*, 10 de abril de 1946.

Ley N° 3.996, Sobre impuesto a la renta. *Diario Oficial*, 2 de enero de 1924.

Ley N° 4.113, Modifica el DL N° 755, de 16 de diciembre de 1925, sobre impuesto a la renta. *Diario Oficial*, 25 de enero de 1927.

Ley N° 8.283, Establece las plantas y sueldos del personal que indica de la Administración Pública.

Ley N° 8.834, Declara exentas de los impuestos sobre la renta de tercera categoría, global complementario y demás impuestos que menciona a las instituciones deportivas con personalidad jurídica. *Diario Oficial*, 14 de agosto de 1947.

Ley N° 15.564. Modifica la ley N° 5.427, sobre impuestos a las herencias, asignaciones v donaciones y sustituye la ley N° 8.419, sobre impuesto a la renta. *Diario Oficial*, 14 de febrero de 1964.

Ley N° 16.464, Reajusta sueldos y salarios que indica, modifica los DFL y las leyes que señala, suplementa ítem de la ley de presupuestos vigente, condona valores entregados a diferentes empleados, crea Parque Metropolitano de Santiago, fija normas sobre previsión, normas estabilizadoras de precios de artículos de primera necesidad y otras materias. *Diario Oficial*, 25 de abril de 1966.

Ley N° 16.630, Declara exentos del impuesto que indica a los espectáculos que señala. *Diario Oficial*, 16 de junio de 1967.

Ley N° 17.336, Sobre propiedad intelectual. *Diario Oficial*, 2 de octubre de 1970.

Ley N° 18.046, Ley sobre Sociedades Anónimas. *Diario Oficial*, 22 de octubre de 1981.

Ley N° 18.690, Establece almacenes generales de depósito. *Diario Oficial*, 2 de febrero de 1988.

Ley N° 19.601, Permite la oferta pública de valores extranjeros en el país. *Diario Oficial*, 18 de enero de 1999.

Ley N° 20.500, Sobre asociaciones y participación ciudadana en la gestión pública. *Diario Oficial*, 16 febrero de 2011.

Ley N° 20.544, Regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados. *Diario Oficial*, 22 de octubre de 2011.

Ley N° 20.630, Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional. *Diario Oficial*, 27 de septiembre de 2012.

Jurisprudencia citada

Agrícola Mataquito S.A. con Cristian Labbe Galilea (2011): Corte Suprema, 6 de enero de 2011, causa rol 1494, de 2009.

Demarco Administraçao e Participações Ltada. con Municipalidad de Las Condes (2007): Corte de Apelaciones de Santiago, 1° de octubre de 2007, cita Legal Publishing CL/JUR/5098/2007; 37698.

Embajada de Italia con Alejandro Omar Arriagada Ramos (2006): Corte Suprema, 30 de marzo de 2006, cita Legal Publishing CL/JUR/7428/2006; 34022.

Embajada de Italia con Marco Antonio Ramos Huenuqueo (2001): Corte Suprema, 22 de marzo de 2001, cita Legal Publishing CL/JUR/3503/2001; 18343.

Embajada de Suecia contra Bravo Ibarra, David Humberto (2009): Corte Suprema, 14 de octubre de 2009, cita Legal Publishing. CL/JUR/2149/2009.

Grupo Sanborns Internacional S.A. con Alcalde de la I. Municipalidad de Providencia (2008): Corte Suprema, 22 de abril de 2008, rol 2207, de 2007, cita Legal Publishing CL/JUR/7351/2008; 38723.

Hohneck Chile S.A. con I. Municipalidad de Las Condes (2007): Corte de Apelaciones de Santiago, 3 de agosto de 2007, cita Legal Publishing CL/JUR/6722/2007; 36912.

Hussain Bukhari Ibrar con Servicio de Impuestos Internos (2003): Corte Suprema, 30 de octubre de 2003, rol N° 1.058, de 2003.

La Interamericana Cía. de Seguros Generales S.A. con Línea Aérea Nacional S.A. (2011): Corte Suprema, 20 de abril de 2011, rol N° 6237, de 2009, cita Legal Publishing CL/JUR/3419/2011; 48728.

Lambic Chile S.A. con Ilustre Municipalidad de Las Condes (2008): Corte Suprema, 27 de agosto de 2008, rol N° 2491-2007.

MESH Chile S.A. con Municipalidad de Las Condes (2007): Corte de Apelaciones de Santiago, 7 de marzo del año 2007, rol 3976, de 2006.

Municipalidad de Zapallar con Contraloría Regional de Valparaíso (2012): Corte Suprema, 3 de julio de 2012, cita Legal Publishing CL/JUR/1254/2012; 61763.

State Street Bank and Trust Company con Inversiones Errázuriz Limitada y otros (2007): Corte Suprema, 14 de mayo de 2007, cita Legal Publishing CL/JUR/5879/2007; 36457.

Oficios del Servicio de Impuestos Internos citados

Oficios N° 1.130, de 1976, N° 4.608, de 1978; N° 4.836, de 1978; N° 7.458, de 1979; N° 2.149, de 1980; N° 4.058, de 1984; N° 4.279, de 1988; N° 1.683, de 1992; N° 1.814, de 1994; N° 487, de 1995; N° 1.363, de 1995; N° 2.557, de 1995; N° 288, de 1996; N° 910, de 1997; N° 1.954, de 1998; N° 1.539, de 1999; N° 4.562, de 1999; N° 2.205, de 2000; N° 2.027, de 2001; N° 154, de 2002; N° 2.000, de 2004; N° 3.939, de 2004; N° 4.619, de 2004; N° 1.067, de 2005; N° 1.584, de 2005; N° 4.908, de 2006; N° 3.230, de 2007; N° 3.397, de 2007; N° 3.489, de 2007; N° 214, de 2008; N° 1.268, de 2008; N° 3.574, de 2008; N° 2.757, de 2009; N° 2.826, de 2009; N° 2438, de 2010; N° 492, de 2011; N° 1.953, de 2011; N° 1.136, de 2012; N° 1.945, de 2012; N° 2.066, de 2012 y N° 3.024, de 2011.

Circulares del Servicio de Impuestos Internos citadas

Circulares N° 10, de 1973; N° 63, de 1976; N° 43, de 1980; N° 7, de 1989 y N° 75, de 1997.