



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Magíster en Derecho con Mención en Derecho Tributario

LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS Y EL IMPUESTO ADICIONAL:  
UNA MIRADA PARTICULAR AL N°2 DEL INCISO 4° DEL  
ARTÍCULO 59 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA

Actividad Formativa Equivalente a Tesis para optar al grado de Magíster en  
Derecho con mención en Derecho Tributario.

ANDRÉS FELIPE AEDO JOHNSTON

Profesor Guía: Eduardo Morales Robles

Santiago, Chile

2018

**RESUMEN:** El Impuesto Adicional, por regla general, grava las rentas de aquellos contribuyentes sin domicilio ni residencia en nuestro país, afectando determinadas actividades y servicios que se contemplan en los artículos 58 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta. Sin embargo, excepcionalmente la ley consagra exenciones al Impuesto Adicional para ciertas actividades, facilitando su desarrollo, en ese contexto encontramos las desgravaciones del N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la norma citada, que se abordará a continuación.

## Contenido

Introducción .....	6
Capítulo I: Naturaleza jurídica y Concepto de Exención Tributaria. ....	8
A) Breve Reseña.....	8
B) Naturaleza Jurídica.....	10
i. Teoría del Acto Administrativo .....	10
ii. Teoría de la Situación Jurídica.....	10
i. Exención como derecho subjetivo.....	11
ii. Exención como Interés Legítimo.....	12
iii. Exención como Efecto Reflejo de la Ley o como Situación Jurídica Innominada .....	13
iv. Exención como Relación Jurídica de Incentivo .....	13
v. Exención como Relación Jurídica de Gasto Público.....	14
iii. Teoría de la Norma.....	15
iv. Conclusión.....	15
C) Concepto .....	17
i. La No Incidencia Tributaria .....	17
ii. La No Sujeción Tributaria .....	18
iii. Exclusiones Tributarias.....	19
iv. El concepto de Inmunidad .....	19
iv. Beneficios Fiscales e Incentivos .....	20
vi. Conclusión.....	20
Capítulo II: Fundamentos Constitucionales, Clasificación, Extinción y Pérdida de las Exenciones.....	22
A) Fundamentos Constitucionales.....	22
i. Planteamiento.....	22
ii. Principios Constitucionales .....	23
i. Principio de Legalidad.....	23
ii. Principio de Igualdad.....	25
iii. Principio de No Confiscatoriedad .....	26
iv. Principio de No Afectación.....	27
v. Garantía de Protección .....	27
iii. Conclusión.....	27
B) Clasificación.....	29

i.	De Derecho Internacional y de Derecho Interno .....	29
ii.	Constitucionales y Ordinarias .....	30
iii.	Objetivas, Subjetivas y Mixtas.....	30
iv.	Temporales y Permanentes .....	32
v.	Totales y Parciales .....	32
C)	Extinción y Pérdida.....	33
Capítulo III:	El Impuesto Adicional: Un breve Acercamiento .....	34
A)	Introducción .....	34
B)	Generalidades .....	36
C)	Factores de conexión .....	37
i.	Residencia y Domicilio .....	37
i.	Residencia .....	38
ii.	Domicilio .....	40
iii.	Situaciones Particulares .....	40
iv.	Nacionalidad.....	41
v.	Fuente de la Renta .....	41
D)	Características .....	42
E)	Normas de Administración .....	44
i.	Retención .....	44
ii.	Registro .....	51
iii.	Plazo de declaración .....	51
Capítulo IV:	Las exenciones del N°2 del inciso 4º del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta. ....	53
A)	Introducción .....	53
B)	Conceptos.....	55
i.	Pago.....	55
ii.	Abono en cuenta .....	56
iii.	Remesa .....	59
iv.	Puesta a disposición .....	60
C)	Las exenciones del inciso 4º del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta. ..	61
i.	Generalidades. ....	61

ii.	Clasificación de las exenciones .....	62
i.	Primer Grupo .....	62
ii.	Segundo grupo .....	63
iii.	Tercer Grupo .....	64
iv.	Cuarto Grupo.....	64
iii.	Requisitos .....	65
i.	Primer Grupo .....	69
ii.	Segundo Grupo .....	73
iii.	Tercer Grupo .....	76
iv.	Cuarto Grupo.....	80
	Capítulo V: Conclusiones.....	83
	Bibliografía Consultada .....	87

## **Introducción**

El Estado, desde la antigüedad (Edad Media) ha promovido y facilitado auxilios a las diversas actividades que impliquen un desarrollo económico y social para el país, lo cual se conoce en doctrina como la acción de fomento.<sup>1</sup> Dentro de estos mecanismos, encontramos las exoneraciones o desgravaciones.

En nuestro ordenamiento jurídico, las exenciones se consagran principalmente en la Ley de Impuesto a la Renta y dentro de ella al Impuesto Adicional, el cual por regla general, grava las rentas de fuente nacional percibidas por contribuyentes sin residencia ni domicilio en el país.

Las exenciones tienen escaso desarrollo doctrinario, existiendo solo algunas publicaciones o artículos en revistas especializadas. Este ha sido llenado por las respuestas que el Servicio de Impuestos Internos (SII o Servicio) da a las consultas de los contribuyentes, y a través de diversas Resoluciones o Circulares, con el evidente sesgo que ello implica.

---

<sup>1</sup> FERNÁNDEZ BRENDES, SILVIA, (2004). Las exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la luz de los Principios Constitucionales, Revista del Foro Constitucional Iberoamericano, (8), pág. 22-138.

En base a lo expuesto, el presente trabajo pretende abordar desde una perspectiva tributaria constitucional el tratamiento de las exenciones tributarias, para luego referirse de manera somera al Impuesto Adicional y finalmente analizar las exenciones contempladas en el N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta.

## **Capítulo I: Naturaleza jurídica y Concepto de Exención Tributaria.**

### **A) Breve Reseña**

Los seres humanos tenemos necesidades de diversa índole: algunas pueden satisfacerse de forma individual y otras, colectivamente, respecto de éstas últimas el Estado toma un rol preponderante como encargado de encontrar la fórmula que permite su satisfacción.

A lo largo de la historia, la satisfacción de las necesidades colectivas ha ido evolucionando, en la antigüedad éstas no eran una factor de importancia a considerar, ya que por regla general se buscaba el bienestar personal o por clase, así por ejemplo la Monarquía, la Iglesia o los Señores Feudales aplicaban a sus vasallos cargas para satisfacer sus propias necesidades, sin perjuicio de los deberes que éstos tenían para con sus súbditos.

Posteriormente, con la noción de Estado de Maquiavelo, en el siglo XVI e incluso XVII, éstas toman importancia, con lo cual se produce una transformación en donde dicha institución pasa a hacerse cargo de algunas necesidades colectivas, naciendo de este modo la necesidad de proveerse de

recursos a objeto de satisfacerlas, es decir, cubrir el actual gasto público<sup>2</sup>. De esta manera, nacen los impuestos como una herramienta de financiamiento.

Sin perjuicio de lo anterior, no basta con el pago de los impuestos para el financiamiento del gasto público, sino que también se requieren de mecanismos que impulsen la economía del país, es en este escenario, donde la doctrina ubica a las exenciones o desgravaciones, entendidas para tales efectos como aquellos mecanismos que tienen por finalidad principal la promoción, fomento y desarrollo de determinadas actividades productivas privadas de diversa índole<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Entendido como la cantidad de dinero que gasta la Administración para satisfacer las necesidades de los ciudadanos.

<sup>3</sup> FERNÁNDEZ BRENDES, SILVIA, (2004). Las exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la luz de los Principios Constitucionales, Revista del Foro Constitucional Iberoamericano, (8), pág. 22-138.

## **B) Naturaleza Jurídica**

Antes de aproximarse al concepto de exención tributaria, es necesario referirse a las diversas teorías que explican la naturaleza jurídica de la misma, para lo cual abordaremos las siguientes: I) Teoría del Acto Administrativo; II) Teoría de la Situación Jurídica; y III) Teoría de la Norma.

### **i. Teoría del Acto Administrativo**

Es aquella mediante la cual las exenciones son identificadas como verdaderos actos administrativos, sin embargo, ésta teoría no encuentra respaldo por parte de la doctrina<sup>4</sup>, toda vez que se sostiene que si bien ciertos tipos de exenciones pueden involucrar una actividad administrativa, ella no constituye el núcleo esencial de un beneficio tributario, no pudiendo por ello considerárseles como un acto administrativo.

### **ii. Teoría de la Situación Jurídica**

Esta teoría identifica a las exenciones con diferentes tipos de

---

<sup>4</sup> HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, pág. 59.

situaciones jurídicas, a saber: a) Exención como derecho subjetivo; b) Exención como Interés Legítimo; c) Exención como Efecto Reflejo de la Ley o como Situación Jurídica Innominada; d) Exención como Relación Jurídica de Incentivo; y e) Exención como Relación Jurídica de Gasto Público.

#### **i. Exención como derecho subjetivo**

Hay acuerdo en la doctrina que no todos los tipos de exenciones constituyen derechos subjetivos. Al respecto el profesor Sáinz Bujanda<sup>5</sup> sostiene que la exención subjetiva no agota sus efectos en una pura exclusión del tributo, es decir, en una situación que se pueda resumir en un dato puramente negativo, generándose así en el beneficiario el derecho a la exención.

Lo señalado se produciría en las exenciones de tipo subjetivas y temporales. En las subjetivas debido a que en ellas se protege jurídicamente el interés del beneficiario y se le concede un poder jurídico, ya sea para pagar menos o derechamente a no pagar, y en las temporales, en donde el

---

<sup>5</sup> SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, Las Exenciones Tributarias, notas para un coloquio, pág. 420.

citado poder se expresa en la posibilidad de conservar la exención por el tiempo de vigencia que le otorga la ley que la crea.

## **ii. Exención como Interés Legítimo**

Su elaboración se debe a la doctrina italiana, sostiene que son dos los elementos que determinan la existencia de un interés legítimo: una norma destinada a proteger el interés general, y un perjuicio para un sujeto derivado de la inobservancia de esa norma.<sup>6</sup>

Otros, sin embargo, afirman que para diferenciar un derecho subjetivo de un interés legítimo se debe atender al mecanismo procesal que se utilice para su protección, de modo tal, que si estamos ante un proceso declarativo estamos ante derechos, en cambio, si se solicita la nulidad de un acto contrario a la ley, se está ante un interés legítimo.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, pág. 66.

<sup>7</sup> ALLORIO DIRITTO, E. Citado por HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, pág. 66.

### **iii. Exención como Efecto Reflejo de la Ley o como Situación Jurídica Innominada**

Esta distingue dos tipos situaciones, por un lado al referirse al “efecto reflejo de la Ley” indica que ello sucede cuando el sujeto se ve beneficiado de manera indirecta por la norma legal, pero sin que se le atribuya su defensa, sin embargo, ella ha sido criticada, por cuanto el beneficio fiscal (exención) se establece de manera directa por la ley.<sup>8</sup> Asimismo, se trata de asimilar a las exenciones a una situación jurídica innominada o atípica, al igual que la posición descrita precedentemente ha sido criticada, considerándola estéril.

### **iv. Exención como Relación Jurídica de Incentivo**

A su respecto, cabe hacer presente que este planteamiento dice relación con aquellos incentivos fiscales con fines de política económica, predominando en las mismas un planteamiento finalista en donde lo relevante es el interés jurídico protegido.

---

<sup>8</sup> HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, pág. 67.

Esta señala que la relación jurídica “se caracteriza por girar en torno a una situación jurídica principal que sirve de base a otras situaciones jurídicas más concretas, creando lazos y vínculos mutuos entre los sujetos de acuerdo con un plan jurídico de organización.”<sup>9</sup>

Supone la existencia de una obligación material básica, la que se traduce en que determinadas personas o actividades gocen de un tratamiento fiscal beneficioso que estimule la inversión privada.

**v. Exención como Relación Jurídica de Gasto Público.**

La relación jurídica de gasto público, consiste en que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, se le entrega una cantidad que debía en concepto de tributo, la que es considerada como un no ingreso público, es decir, a través de ella la Administración fiscal ve disminuida el monto que pretendía percibir.<sup>10</sup>

En otras palabras, lo que se postula es que el sujeto pasivo y titular del beneficio tributario, tiene un crédito en contra del erario que le permite

---

<sup>9</sup> HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, pág. 68.

<sup>10</sup> GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., citado por HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, pág. 69

disminuir la pretensión de la Hacienda Fiscal.

### **iii. Teoría de la Norma**

En palabras del profesor Manuel Herrera Molina no hay problema que considerar a las exenciones como norma y situación jurídica subjetiva, toda vez que la eficacia constitutiva de las normas es precisamente la creación de situaciones jurídicas subjetivas.<sup>11</sup>

### **iv. Conclusión**

Si bien es cierto que se han expuesto de manera somera las diferentes teorías que pretenden explicar la naturaleza jurídica de las exenciones, se puede afirmar que tal tarea es de suyo compleja y dar una respuesta categórica al respecto pareciese ser imprudente, puesto que es en la conjugación de ellas es donde podríamos obtener un acercamiento a lo que ha debatido la doctrina.

En base a lo expuesto y para el presente trabajo se puede afirmar que las exenciones tienen en común el efecto desgravatorio, es decir, sitúan al

---

<sup>11</sup> HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, pág. 70.

beneficiario de la misma en una posición determinada en donde éste no se verá obligado al pago del tributo o lo hará en menor medida, siempre que se cumplan condiciones que establezca la norma que la consagre.

## **C) Concepto**

Para aproximarse a una definición de exención tributaria, es necesario primero referirse al concepto de no incidencia. Asimismo, es importante destacar que hay diversos tipos de no incidencia, al respecto la profesora Silvia Fernández Brendes, señala dentro de ella los conceptos de no sujeción, exclusiones e inmunidad tributaria.

De igual modo es pertinente referirse a los conceptos de beneficios fiscales e incentivos, con el objeto de distinguirlos de las exenciones, dada la cercanía existente entre todos ellos.

### **i. La No Incidencia Tributaria**

La Incidencia Tributaria se produce cuando una persona o cosa se encuentra cubierta por la tributación<sup>12</sup>. A contrario sensu, en la no incidencia, el sujeto o persona se encuentra fuera de la regla jurídica de tributación.

---

<sup>12</sup> SOUTO MAIOR BORGES, JOSÉ, citado por HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, págs. 35.

Como se señaló existen diversos tipos de no incidencia, a saber: la no sujeción, las exclusiones tributarias y la inmunidad<sup>13</sup>.

## ii. La No Sujeción Tributaria

Es “la no realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria.”<sup>14</sup> Es decir, no nace la obligación tributaria. A su vez, puede clasificarse en dos tipos<sup>15</sup>, a saber:

- **La no sujeción simple:** no existe norma tributaria alguna que contemple la hipótesis no sujeta.
- **La no sujeción expresa,** Tampoco existe norma que grave el supuesto no sujeto, pero sí un precepto que declara explícitamente la no sujeción.

---

<sup>13</sup> FERNÁNDEZ BRENDES, SILVIA, (2004). Las exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la luz de los Principios Constitucionales, Revista del Foro Constitucional Iberoamericano, (8), pág. 22-138.

<sup>14</sup>FERNÁNDEZ BRENDES, SILVIA, (2004). Las exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la luz de los Principios Constitucionales, Revista del Foro Constitucional Iberoamericano, (8), pág. 22-138.

<sup>15</sup> HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, pág. 36.

### **iii. Exclusiones Tributarias**

Tienen una finalidad netamente técnica, matizando el hecho imponible para evitar supuestos de doble imposición o casos en que la cuantía de la renta gravada se considera prácticamente nula.<sup>16</sup>

### **iv. El concepto de Inmunidad**

Es la existencia de hipótesis de no incidencia, constitucionalmente cualificada.<sup>17</sup>

Al respecto, cabe indicar que la constitución puede prohibir, autorizar o regular el régimen de las exenciones, mas no establecerlas directamente. Nuestra Carta Fundamental en esta materia entrega la facultad para legislar sobre ellas al Presidente de la República, sin perjuicio de ello su estatuto queda sometido a la dictación de una Ley que la establezca.

---

<sup>16</sup> HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, pág. 46.

<sup>17</sup>HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, pág. 48.

#### iv. Beneficios Fiscales e Incentivos<sup>18</sup>

Podemos definirlos de la siguiente manera:

- **Beneficios Fiscales:** Aquellas medidas de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo.<sup>19</sup>
- **Incentivos:** Estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal.<sup>20</sup>

#### vi. Conclusión

De lo expresado se puede concluir que las exenciones consisten en una técnica tributaria que puede impedir el nacimiento de la obligación o reducir la cuantía del tributo, a través de bonificaciones o deducciones, por ciertos actos, hechos o negocios o a ciertos sujetos pasivos, al cumplirse un

---

<sup>18</sup> Sin perjuicio de los conceptos señalados el profesor Pedro Herrera Molina en su obra “Las Exenciones Tributarias” sostiene que ambas instituciones puede ser entendidas como exenciones, definiendo éstas de la siguiente manera: El beneficio fiscal “es aquella exención fundada en principios ajenos a la capacidad contributiva: con él se busca otorgar una ventaja económica” y los Incentivos Tributarios “son aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de determinada conducta.”

<sup>19</sup> SOLER ROCH citada por HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, pág. 51.

<sup>20</sup> SOLER ROCH citada por HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) La Exención Tributaria. Madrid, Colex, pág. 51.

presupuesto de hecho descrito en la norma que, de no existir, implicaría la no excepción del gravamen.<sup>21</sup>

Finalmente y siguiendo a la profesora Silvia Fernández Brendes, se entiende por exenciones tributarias “todas aquellas normas tributarias que afectan, o el elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, sea, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen.”<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> MARTÍNEZ DE PISON, JUAN ARIETA, citado por FERNÁNDEZ BRENDES, SILVIA, (2004). Las exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la luz de los Principios Constitucionales, Revista del Foro Constitucional Iberoamericano, (8), pág. 22-138.

<sup>22</sup> FERNÁNDEZ BRENDES, SILVIA, (2004). Las exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la luz de los Principios Constitucionales, Revista del Foro Constitucional Iberoamericano, (8), pág. 22-138.

## **Capítulo II: Fundamentos Constitucionales, Clasificación, Extinción y Pérdida de las Exenciones.**

### **A) Fundamentos Constitucionales**

#### **i. Planteamiento**

La Constitución Política de la República constituye el origen y fundamento de todo nuestro ordenamiento jurídico, consagrándose en ella de igual manera los diferentes principios que en materia tributaria rigen dicho instituto.

Podemos afirmar que el principal principio que consagra nuestra Carta Fundamental en materia tributaria es el de Legalidad, el que básicamente consiste en que todos los tributos deben encontrarse establecidos mediante una ley, como también aquellos institutos que los modifiquen o extingan, encontrándose dentro de este grupo a las exenciones.

Las exenciones en materia tributaria constituyen una excepción a lo señalado, toda vez que el sujeto beneficiado con ella, sin perjuicio de encontrarse cubierto por el presupuesto legal (hecho imponible) que lo

obliga al pago del tributo, se encuentra exceptuado de éste, razón por la cual éstas deben ser interpretadas de manera restrictiva.

Teniendo presente que nuestro derecho positivo consagra en materia tributaria una serie de principios a nivel constitucional, a continuación se desarrollan aquellos que tienen relación con el tema en discusión.

## **ii. Principios Constitucionales**

### **i. Principio de Legalidad**

Al respecto el profesor Navarro Beltrán señala que el citado principio consiste en que sólo en virtud de una ley pueden establecerse tributos. Por su parte el artículo 65 de la Constitución Política del Estado en esta materia establece que los tributos son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República y que su discusión sólo puede tener su origen en la Cámara de Diputados.

Lo anterior conlleva a que los tributos en nuestro derecho sean considerados de derecho estricto, lo que tiene como consecuencia la

prohibición al ejecutivo de establecer tributos a través de la potestad reglamentaria e incluso a través de decretos con fuerza de ley.<sup>23</sup>

Cabe agregar que la ley que establece un determinado tributo debe, al menos, contener el hecho jurídico tributario, la base imponible, la tasa y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Debe considerarse, además, que este tipo de normas comprenden también la determinación, aplicación, sanciones por su infracción y los mecanismos de protección al contribuyente.

En materia de exenciones, su consagración legal se encuentra en el N°1 de inciso 4 del artículo 65 de la Constitución Política de la República, que establece lo siguiente: “Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1°.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión,” lo cual reafirma las ideas expresadas precedentemente.

---

<sup>23</sup> ASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO. (2002). Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional. *Ius et Praxis*, 8 (2), 299-357.

## **ii. Principio de Igualdad**

La Constitución Política de la República asegura a todas las personas en el N°20 del artículo 19 la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley.

Sin perjuicio de lo anterior, ello no es absoluto, puesto que se pueden establecer diferencias en virtud de la capacidad contributiva o de pago, el origen de las rentas o los beneficios que se puedan establecer a favor de los contribuyentes, es decir, en virtud de ellas se podrá distribuir de manera diferente la carga impositiva.

Es en virtud de lo señalado que las exenciones se presentan como una forma que permite generar diferencias para determinados contribuyentes, toda vez que los exime de manera total o parcial del pago del tributo a que se encuentran obligados.

Como ha señalado el Tribunal Constitucional en sentencia de fecha 6 de diciembre de 1994, dictada en causa Rol N°203 que: “los tributos deben ser iguales, proporcionados y justos”.

### **iii. Principio de No Confiscatoriedad**

El inciso 2° del N°20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, señala “En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.”

El Tribunal Constitucional en sentencia de fecha 6 de diciembre de 1994, dictada en causa Rol N°203, señaló que la idea en su establecimiento fue impedir que se impusieran tributos con fines expropiatorios o confiscatorio o que impidieran el ejercicio de una actividad.

De este modo, cabe preguntarse, qué se entiende por tributos de carácter expropiatorio o confiscatorios, en este sentido, ha sido el citado Tribunal el que se ha encargado a través de su jurisprudencia en señalar que serán aquellos que por su monto afecten el patrimonio o la renta de una persona, lo que a su vez se podrá verificar dependiendo de la capacidad de pago que tenga el contribuyente, la calificación de suntuario del bien o la afectación al libre ejercicio de una actividad económica.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol N°219, 31 de julio de 1995, considerando 7.

#### **iv. Principio de No Afectación**

Se ha entendido que este principio supone que los tributos no tengan un fin específico, esto es, que no haya una relación absoluta dependiente y directa entre lo que se recauda por concepto de impuestos y el destino que se da a lo recaudado.<sup>25</sup>

#### **v. Garantía de Protección**

Es aquel que se traduce en la existencia de mecanismos de protección frente a la violación de las garantías constitucionales en las que pueda incurrir la autoridad y que se manifiesta a través de la tutela judicial de la misma, hoy entregada a los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

#### **iii. Conclusión**

Los principios que consagra nuestra Constitución en materia tributaria se encuentran encaminados a establecer un sistema impositivo basado en la equidad y justicia social, en donde la base principal es el establecimiento de manera legal de todo tributo y con ello de las exenciones.

---

<sup>25</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol N°219, 31 de julio de 1995, considerando 2.

Sin perjuicio que se estima en doctrina que los principios no se sustentan únicamente en una mirada económica, creemos que las exenciones en relación a ellos les otorgan ésta, habida consideración que cualquiera que sea el tipo que se establezca ella pretende beneficiar, ya sea a un sector de la economía, contribuyentes determinados, siempre con la mira que la clase a fin de promover condiciones favorables para el progreso social y económico, lo cual redundará en una mejor y adecuada distribución de la riqueza.

## **B) Clasificación**

Según la doctrina española<sup>26</sup> las exenciones pueden ser clasificadas bajo dos criterios, a saber, según el ámbito jurídico en que ellas se producen y según los elementos de la relación tributaria en torno a los que se configuren, es así como podemos distinguir las siguientes:

### **i. De Derecho Internacional y de Derecho Interno**

Éstas se diferencian según si han sido producidas en virtud de normas o instrumentos internacionales o han sido establecidas en virtud del proceso normativo de cada país.

Entre éstas las más importantes son las de derecho interno, puesto que reflejan la realidad económica y social del país, es decir, se van adaptando a la capacidad contributiva de los administrados y tienen como limitación principal a la Constitución Política de la República.

Por su parte las que obedecen a normas internacionales presentan limitaciones en relación a los principios o costumbres generales del derecho

---

<sup>26</sup> SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, Las Exenciones Tributarias, notas para un coloquio, pág. 420.

internacional, los tratados internacionales y con las normas de reciprocidad. Lo anterior, en doctrina, se ha discutido latamente, sin embargo, como su estudio no es el objeto del presente trabajo, simplemente quedará enunciado.

## **ii. Constitucionales y Ordinarias**

Respecto de esta categoría el profesor Sainz Bujanda, sostiene que es más de tipo teórico que práctico, toda vez que es poco probable que en la Constitución se establezcan exenciones, ya que en ella se regula otros aspectos de éstas y que las confrontemos a aquellas que son creadas por normas ordinarias.

## **iii. Objetivas, Subjetivas y Mixtas**

Entenderemos por ellas lo siguiente:

- **Exenciones Objetivas:** Aquellas en las que el beneficio fiscal se otorga en virtud de alguno de los aspectos del hecho sujeto, es decir, ya sea por un plazo determinado (elemento temporal), según la jurisdicción o territorio (elemento espacial), o atendiendo a la

faceta material del hecho imponible, e inclusive puede hacerse considerando el aspecto cuantitativo del supuesto gravado.<sup>27</sup>

- **Exenciones Subjetivas:** Son aquellas que atienden a la condición del contribuyente, es decir, la que se otorga a ciertas o determinadas categorías de personas<sup>28</sup>, que no obstante encontrarse en la situación impositiva descrita por la norma, se ven beneficiados con el no pago o uno menor del tributo al que se encontrarían en una situación normal.
- **Exenciones Mixtas:** Aquellas que integran en su concepción elementos de las dos categorías señaladas precedentemente, ya sea que exoneren de la carga tributaria a hechos, actividades o situaciones, como a determinadas personas.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> FERNÁNDEZ BRENDES, SILVIA, (2004). Las exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la luz de los Principios Constitucionales, Revista del Foro Constitucional Iberoamericano, (8), pág. 22-138.

<sup>28</sup> FERNÁNDEZ BRENDES, SILVIA, (2004). Las exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la luz de los Principios Constitucionales, Revista del Foro Constitucional Iberoamericano, (8), pág. 22-138.

<sup>29</sup> FERNÁNDEZ BRENDES, SILVIA, (2004). Las exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la luz de los Principios Constitucionales, Revista del Foro Constitucional Iberoamericano, (8), pág. 22-138.

#### iv. Temporales y Permanentes

- **Exenciones Temporales:** “Aquellas que sólo excluyen el nacimiento de las correlativas obligaciones tributarias durante un plazo que se fija en la norma jurídica en el momento de concederse la exención.”<sup>30</sup>
- **Exenciones Permanentes:** “Aquel tipo de exoneraciones fiscales cuyo período de vigencia no aparece de antemano, al ser establecidas, determinado por la ley.”<sup>31</sup>

#### v. Totales y Parciales

**Exenciones Totales:** “Aquellas que impiden que surja la obligación tributaria para toda clase de personas o para unos determinados sujetos.”<sup>32</sup>

**Exenciones Parciales:** “aquellas que no impiden el nacimiento de la obligación, pero restringen la cuantía de la deuda por razón del objeto gravado o de la persona obligada al pago.”<sup>33</sup>

---

<sup>30</sup> SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, Las Exenciones Tributarias, notas para un coloquio, pág. 436.

<sup>31</sup> SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, Las Exenciones Tributarias, notas para un coloquio, pág. 436.

<sup>32</sup> SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, Las Exenciones Tributarias, notas para un coloquio, pág. 438.

### **C) Extinción y Pérdida**

Señala Sainz Bujanda<sup>34</sup> que se debe distinguir entre estas dos figuras, así las causales para la extinción son: la derogación de las normas que la establecieron y el transcurso del tiempo para el que fueron concebidas.

Por su parte respecto de la pérdida se indican entre otras la desaparición de las circunstancias que legitimaron el disfrute de la misma, la caducidad de los plazos para solicitar su renovación y la infracción de los deberes impuestos al beneficiario.

---

<sup>33</sup> SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, Las Exenciones Tributarias, notas para un coloquio, pág. 438.

<sup>34</sup> SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, Las Exenciones Tributarias, notas para un coloquio, pág. 439.

### **Capítulo III: El Impuesto Adicional: Un breve Acercamiento**

#### **A) Introducción**

Los artículos 58 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta consagran al denominado Impuesto Adicional, el que grava por regla general a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile por las rentas de fuente nacional que perciban.

La Ley N°10.343 incorporó el artículo 9 a la Ley de Impuesto a la Renta N°8.419, ello pretendiendo evitar la evasión fiscal que a la época se producía respecto de ciertos contribuyentes, que precisamente no tenían domicilio ni residencia en el país, sin embargo, hoy en día este impuesto no tiene sólo como objetivo evitar la evasión fiscal, sino que gravar aquellas operaciones, bienes y servicios que se encuentren en la hipótesis que describe la norma.

Dado que el Impuesto Adicional tiene directa relación con las operaciones que afectan al comercio internacional y siendo la vía impositiva una de las fórmulas que utiliza el Estado para obtener ingresos, a fin de financiar el gasto público, es que se hace necesario ahondar de manera

somera en el mismo, ello con miras de delimitar ciertos conceptos básicos de éste.

## **B) Generalidades**

Los contribuyentes que no tengan domicilio ni residencia en nuestro país, pero que obtengan renta de fuente nacional, por regla general, deberán pagar el llamado impuesto adicional, salvo que se encuentren en alguna de las circunstancias de excepción que la ley contempla.<sup>35</sup> Asimismo en ciertos casos y de manera excepcional el legislador grava determinadas rentas cuya fuente pagadora es considerada chilena.

El Impuesto Adicional contempla dos modalidades, por un lado, es un impuesto sujeto a retención y por otro sujeto a declaración, la que debe ser presentada en el mes de abril de cada año.

Finalmente, se debe hacer presente que la regulación legal de este impuesto la encontramos en los artículos 58 a 64 de la Ley de Impuesto a la Renta.

---

<sup>35</sup>VERGARA QUEZADA, GONZALO, (2013). Factores de Conexión en el Impuesto Adicional. Revista de Estudios Tributarios, (8), pág. 55-129.

## **C) Factores de conexión**

La Ley de Impuesto a la Renta establece en esta materia diferentes factores de conexión, entre los más importantes destacan la residencia y el domicilio.

A continuación, se efectúa una breve descripción de ambos conceptos, poniendo acento en algunos aspectos que se estiman relevantes.

### **i. Residencia y Domicilio**

En esta materia cobra relevancia la aplicación del Principio de Territorialidad, en virtud del cual el Estado aplica sus impuestos a quienes se encuentren físicamente dentro de su territorio, sea que éste tenga o no domicilio o residencia en suelo nacional.

Ratifica lo señalado, lo sostenido por Vergara Quezada<sup>36</sup>, quien sostiene que los Estados pueden aplicar impuestos a quienes residen o están domiciliados en su territorio cualquiera sea la fuente de su renta.

---

<sup>36</sup> VERGARA QUEZADA, GONZALO, (2013). Factores de Conexión en el Impuesto Adicional. Revista de Estudios Tributarios, (8), pág. 55-129.

Nuestra legislación establece en el artículo 3° de la Ley de la Renta la regla general en esta materia, indicando que las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país. Por su parte el artículo 58 del mismo cuerpo legal agrega a lo señalado el concepto de domicilio para efectos de gravar a los contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas.

Siendo los conceptos relevantes en la materia que se expone es necesario efectuar un breve análisis de los mismos.

#### **i. Residencia**

El Código Civil no contiene una definición de residencia, sin embargo, la normativa tributaria, aun cuando no da propiamente tal un concepto de la misma, si nos indica que debemos entender por residente, al respecto el artículo 8 N°8 del Código Tributario expresa: “Por “residente”, toda persona natural 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.”

Cabe hacer presente que el citado concepto habla sólo de personas naturales, razón por la cual quedan excluidas las personas jurídicas, sin embargo, ello tiene importancia toda vez que por aplicación de los Tratados para evitar la Doble Tributación en ciertos casos las personas jurídicas podrán gozar de ésta, con lo cual el tratamiento tributario sería distinto, ya que no se les podría en principio aplicar el citado estatuto jurídico.

Las dudas o problemas que se han planteado respecto a este concepto, se centran principalmente en la interpretación de la expresión “en total” y en la forma de computar el plazo en ella señalado, sin embargo, ahondar en este tema escapa del ámbito del presente trabajo.<sup>37</sup>

En base a lo expuesto, el concepto que se utilizará como factor de conexión en lo sucesivo para el impuesto Adicional será el entregado por el N°8 del artículo 8 de la norma citada, entendiéndose el mismo de la manera más amplia posible.

---

<sup>37</sup> VERGARA QUEZADA, GONZALO, (2013). Factores de Conexión en el Impuesto Adicional. Revista de Estudios Tributarios, (8), pág. 55-129.

## **ii. Domicilio**

Éste encuentra su definición legal en el inciso 1° del artículo 59 del Código Civil, norma que señala: “El domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella.”

A diferencia de lo que ocurre con la residencia, éste no encuentra una definición en la normativa tributaria que nos permita acercarnos a ella, razón por la cual procede la aplicación de las normas contenidas en la legislación común en virtud del principio de la supletoriedad, lo que trae aparejado que el concepto que ha de seguirse en esta materia es el del artículo 59 del Código Civil.

## **iii. Situaciones Particulares**

En este apartado se destacan las siguientes situaciones:

- La aplicación temporal de las reglas para los efectos de la tributación en relación a los extranjeros que se domicilien o tenga su residencia en Chile por los tres primeros años contados desde su llegada. (inciso 2° del artículo 3° de la Ley de Impuesto a la Renta)

- Domicilio de las Personas Jurídicas.

#### **iv. Nacionalidad**

El Derecho tributario al momento de la determinación de un impuesto considerará éste factor siempre y cuando en el mismo se contengan elementos internacionales en el hecho gravado.

#### **v. Fuente de la Renta**

Distinguiremos entre las rentas de fuente mundial y aquellas de tipo local, atendiendo para ello el lugar desde donde la misma tiene su origen y que en la especie determinará o no la aplicación del Impuesto Adicional.

## D) Características

Como se ha sostenido las materias tributarias involucran dos caras de una misma moneda, por un lado, encontramos los aspectos jurídicos y por la otra los económicos, en donde imperan los intereses de toda la nación con miras al bien común, el que se puede reducir en el financiamiento del gasto público, utilizando para ello diferentes tipos de impuestos.<sup>38</sup>

En el Impuesto Adicional, entre otras, se presentan las siguientes características:

- Es un impuesto directo, ello debido a que no se admite la traslación o su recargo y grava la renta o ingreso obtenido por el contribuyente<sup>39</sup>.
- En cuanto a si es un impuesto real o personal, en principio debería ser real, toda vez un impuesto real atiende a la renta obtenida por el no residente, sin embargo, es precisamente atender a esa cualidad la que permite sostener que es personal.

---

<sup>38</sup> VERGARA QUEZADA, GONZALO, (2013). Factores de Conexión en el Impuesto Adicional. Revista de Estudios Tributarios, (8), pág. 55-129.

<sup>39</sup> VILLALÓN MÉNDEZ, VÍCTOR, (2010). Tributación Internacional. Tributación de no Residentes, El Impuesto Adicional a la Renta. Introducción General. Revista de Estudios Tributarios, (1), pág. 9-36.

- Es de tasa proporcional (no progresiva), de declaración para ciertos tipos de renta y de retención para otras.
- Es un impuesto final o terminal.
- No mira la capacidad contributiva del sujeto, gravando a todos los contribuyentes de un mismo tipo de rentas por igual sin consideración alguna a las circunstancias particulares que los afecten<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> VERGARA QUEZADA, GONZALO, (2013). Factores de Conexión en el Impuesto Adicional. Revista de Estudios Tributarios, (8), pág. 55-129.

## **E) Normas de Administración**

### **i. Retención**

En esta materia la reforma tributaria y en específico la Ley N°20.899 introdujo diversas modificaciones en relación a la retención que deben efectuar las personas naturales o jurídicas que se encuentren en dicha obligación.

Debido a lo anterior, la citada norma modificó y sustituyó diversos párrafos del N°4 del artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Renta, siendo en definitiva los siguientes contribuyentes los que deberán efectuar retenciones en materia de Impuesto Adicional:

- Aquellos que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al Impuesto Adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60 de la citada Ley.

En estos casos la retención deberá efectuarse de acuerdo con la tasa de Impuesto que corresponda.

- En el caso de empresas, comunidades y sociedades sujetas a las disposiciones de las letras A) y/o B), del artículo 14, la retención que deba efectuarse sobre los retiros, remesas o distribuciones afectas al impuesto adicional, se debe hacer incrementando previamente la base en virtud de los artículos 58 y 62, con derecho al crédito establecido en los artículos 41 A, 41 C y 63, determinado conforme a lo dispuesto en el número 5 de la letra A), y en el número 3, de la letra B), ambas del artículo 14.
- En el caso de las empresas, comunidades y sociedades sujetas a las disposiciones de la referida letra A), la retención se efectuará al termino del ejercicio, la que se declarará en conformidad a los artículos 65, número 1 y 69.

En este punto cabe señalar que se establece que en el momento en que se realice la retención existe una obligación adicional, esto es, que cuando se impute el crédito proveniente del saldo acumulado establecido en el numeral ii) de la letra d), del número 2.- de la letra B) del artículo 14, deberán restituir a título de débito fiscal una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito.

Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto adicional retenido.

Asimismo, establece un beneficio para los residentes en países con los cuales exista un convenio para evitar la doble tributación vigente, ya que en esos casos no procederá la referida restitución.

Lo anterior ocurrirá siempre que dichos residentes sean beneficiarios respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas, en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto.

De igual manera se estableció que en el caso que si al término del ejercicio se determina que la deducción del crédito establecido en el artículo 63 resultare indebida, total o parcialmente, la empresa o sociedad deberá pagar al Fisco, por cuenta del contribuyente de impuesto adicional, la diferencia de impuesto que resulte al haberse deducido un mayor crédito, sin perjuicio del derecho de la sociedad de repetir contra aquél.

En caso que lo anterior ocurriere, la suma resultante deberá ser pagada en la declaración anual a la renta que deba presentar la empresa o sociedad, reajustada en el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de la retención y el mes anterior a la presentación de la declaración de impuesto a la renta de la sociedad, oportunidad en la que deberá realizar la restitución.

El monto de lo retenido provisionalmente se dará de abono al conjunto de los impuestos que declare el contribuyente respecto de las mismas rentas o cantidades afectadas por la retención.

- En el caso de cantidades que deban atribuirse a contribuyentes del impuesto adicional, sea conforme a lo dispuesto en el artículo 38 bis, en las letras A) o C) del artículo 14, o determinadas de acuerdo al artículo 14 ter letra A), la retención se efectuará sobre la renta atribuida que corresponda con tasa del 35%, con deducción del crédito establecido en el artículo 63, cuando la empresa o sociedad respectiva se hubiere gravado con el impuesto de primera categoría. La retención en estos casos se declarará en conformidad a los artículos 65, número 1 y 69.

- Aquellos que remesen al exterior, pongan a disposición, abonen en cuenta o paguen a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, rentas o cantidades provenientes de las operaciones señaladas en las letras a), b), c), d) y h) del número 8 del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En este caso la retención se efectuará con una tasa provisional del 10% sobre el total de las cantidades que se remesen al exterior, pague, abonen en cuenta o pongan a disposición del contribuyente sin domicilio o residencia en Chile, sin deducción alguna.

La precitada regla contiene una excepción, a saber, en caso que pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto, la retención se efectuará con una tasa del 35% sobre dicho mayor valor.

Asimismo, se establece que en ambos casos los montos se darán de abono al conjunto de impuestos que declare el contribuyente respecto de las mismas rentas o cantidades afectadas por la retención, sin perjuicio de su derecho de imputar en su declaración anual el remanente resultare a otros impuestos anuales de la Ley de la Renta o a solicitar su devolución en conformidad con lo dispuesto en el artículo 97 de la ley señalada.

- En el caso de los contribuyentes remesen, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que sean residentes de países con los que exista un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional y sean beneficiarios del mismo, tratándose de rentas o cantidades que conforme al mismo sólo deban gravarse en el país del domicilio o residencia, o se les aplique una tasa inferior a la que corresponda de acuerdo la ley.

Estos contribuyentes tiene un derecho de opción, es decir, podrán no efectuar las retenciones establecidas en la norma en comento o efectuarlas con la tasa prevista en el convenio, según sea el caso, cuando el beneficiario de la renta o cantidad les acredite mediante la entrega de un certificado emitido por la autoridad competente del otro Estado Contratante, su residencia en ese país y le declare en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, que al momento de esa declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades, y que cumple con los requisitos para ser beneficiario de las disposiciones del convenio respecto de la imposición de las

rentas o cantidades señaladas.

- Las empresas o sociedades respecto de las cantidades a que se refieren los literales i) al iv) del inciso 3 del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, deberán efectuar una retención anual del 45% sobre dichas sumas, la que se declarará de acuerdo a lo señalado en los artículos 65 N°1 y 69 de la norma citada.
- Finalmente, los adquirentes de las acciones, cuotas, derechos y demás títulos, respecto de las enajenaciones a que se refieren los artículos 10 inciso 3° y 58 N°3, efectuarán una retención del 20% o 35%, según corresponda, sobre la renta gravada determinada en conformidad a la letra a) del N°3 del artículo 58, la que se declarará a elección del contribuyente según lo dispuesto en los artículos 65 N°1, 69 o conforme al artículo 79, todos de la Ley de Impuesto a la Renta.

## **ii. Registro**

El artículo 77 de la Ley de Impuesto a la Renta impone a los contribuyente que deben efectuar las retenciones del impuesto en comento, la obligación de llevar un registro especial en donde deben anotar el impuesto retenido, nombre y dirección de la persona por cuya cuenta se retenga<sup>41</sup>.

Se excluye de esta obligación a los retenedores a que se refiere el impuesto indicado en el artículo 25 de la Ley de la Renta, esto es, el que afecta a los suplementeros.

## **iii. Plazo de declaración**

Por su parte el artículo 79 del citado cuerpo legal establece que:

- Los contribuyentes del N°4 del artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Renta deberán declarar y pagar los impuestos retenidos hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a

---

<sup>41</sup> La norma establece que la regulación en cuanto a la forma en que se debe llevar el Registro queda al arbitrio del Servicio de Impuestos Internos, quien lo hará a través de una Resolución.

disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención.

- En el caso de la retención de las cantidades señaladas en el artículo 10, en los literales i) a iv) del inciso 3º del artículo 21 y artículo 58 N°3, todos de la Ley de Impuesto a la Renta se declararán y pagarán de acuerdo con las normas establecidas en los artículos 65 N°1, 69 y 72 del mismo cuerpo normativo.

## **Capítulo IV: Las exenciones del N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta.**

### **A) Introducción**

Existe gran discusión en la doctrina nacional respecto de las razones por las cuales nuestro legislador estableció el Impuesto Adicional, sin embargo, para los efectos del presente trabajo se adscribe a la denominada razón financiera<sup>42</sup>, en donde el Estado entiende que todo aumento de riqueza que se obtenga o produzca en nuestro país debe contribuir al financiamiento del mismo, evitando de esta manera que la rentas que se generen en el país y que no se gastan en él, quedarán gravadas.

En este terreno cabe preguntarse cuál es la función de las denominadas exenciones del N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, pues bien, la respuesta es bastante simple si se toma como criterio para su fundamentación el financiero, puesto que ello nos lleva a concluir que éstas vienen a tratar de incentivar un sector de la economía de nuestro país, a objeto de buscar financiamiento para el gasto público.

---

<sup>42</sup> Entre otras de las razones dadas por la doctrina, encontramos que el establecimiento del impuesto Adicional estaría dado por un afán de compensar al Impuesto Global Complementario respecto de aquellas personas que no estaban gravadas con este tributo.

Es en este escenario y en lo sucesivo se buscará exponer los conceptos involucrados en esta materia y desarrollar las diferentes exenciones que se contemplan en la norma citada.

## **B) Conceptos**

Frente a la compleja redacción de nuestra legislación tributaria, es necesario, en forma previa, referirse a determinados conceptos utilizados por nuestro legislador en materia de Impuesto Adicional, los que permitirán y facilitarán el entendimiento e interpretación de la materia en comento.

### **i. Pago**

El Código Civil define el pago efectivo en su artículo 1.568 como “la prestación de lo que se debe.”

La precitada definición ha sido ampliada por el ente fiscal en esta materia, toda vez que dicho Servicio entiende que además de lo señalado se deben incluir en ella todos aquellos otros medios distintos al pago a través de los cuales se extinga la obligación tributaria.

Así lo ha entendido la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago en sentencia Rol N°6.548-2013, la cual fue ratificada por la Excelentísima Corte Suprema en causa Rol N°14.763-2014, referente a la novación.

## **ii. Abono en cuenta**

Al igual que en el caso anterior, el concepto de la referencia no ha sido pacífico, sobre todo por la cambiante posición que ha tenido el ente fiscal en esta materia.

Se puede afirmar que el Servicio de Impuesto Internos, ha sostenido dos posiciones al respecto<sup>43</sup>:

La primera de ellas en donde señala que éste se produce cuando en la contabilidad del deudor se ha registrado dicho abono en la cuenta corriente del acreedor de la renta; y la segunda en donde exige que la cuenta corriente sea de aquellas a que se refiere el artículo 602 del Código de Comercio, es decir, una cuenta corriente mercantil.<sup>44</sup>

Respecto de la primera de las interpretaciones la administración fiscal entiende que para que se produzca un abono en cuenta se requería:

---

<sup>43</sup> SAFFIE GATICA, FRANCISCO JAVIER. 2008. El Concepto de “Abono en Cuenta” en el Impuesto Adicional. Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Economía y Negocios. Pág. 44.

<sup>44</sup> El ente fiscal, respecto de la primera de las posiciones señaladas se refirió en las Circulares N°113 de 4 de septiembre de 1975 y N°21 de 23 de abril de 1991 y en los Oficios N°1.753 de 19 de mayo de 1993 y N°298 de 20 de enero de 2004. En el segundo caso agregó la exigencia de la cuenta corriente mercantil en los términos dispuestos en el Código de Comercio a través del Oficio N°808 de 8 de marzo de 2006.

1.- Que la renta en la contabilidad del deudor, se haya registrado o abonado en la cuenta corriente del acreedor o beneficiario de ella, en forma nominada individualizando a sus beneficiarios;

2.- Que este abono denote que el deudor está en condiciones de pagar la renta por contar con recursos financieros para ello;

3.- No debe significar una mera provisión global o registro contable de una obligación de pago (Pasivo Exigible), ya que, si esto último ocurriera, la renta no se entiende abonada en la cuenta corriente de su beneficiario por lo que no nace la obligación de retener el impuesto.

En el segundo de los casos, el Oficio N°808 de 8 de marzo de 2006 estableció que: “[...] para que se produzca un abono en cuenta no basta la mera contabilización como gasto o pasivo del monto adeudado, sino que se requiere que esa suma, contablemente se anote al haber de la cuenta que registre movimiento de la cuenta corriente que la empresa mantiene con el acreedor. Para estos efectos la expresión cuenta corriente cuyo abono se registra en la contabilidad debe entenderse en su sentido legal, debiendo estarse para ello a lo definido en el artículo 602 del Código de Comercio.”

Como se puede apreciar, en esta materia, el ente fiscal no entrega seguridad ni certeza a los agentes retenedores del impuesto, situación que complejiza las operaciones que se pretenden realizar.

Pese a lo señalado y a fin de exponer un concepto más equilibrado seguiremos al profesor Francisco Saffie, quien más que dar una definición misma de abono en cuenta se limita a señalar que “cualquier definición debería tener en cuenta que se trata de un concepto que incluye toda anotación contable que sea reflejo de que se satisfacen las condiciones para que la obligación (jurídica) pecuniaria sea exigible por el acreedor no domiciliado o no residente en Chile, que implique para éste un título sobre cantidades generadas en la economía chilena, gravadas conforme a las normas legales del impuesto adicional.”<sup>45</sup>

Lo anterior implica que si una vez realizada la contabilización (abono en cuenta) el acreedor de la obligación se encuentra en condiciones de exigir el pago, de igual manera el fisco tiene el derecho de exigir el

---

<sup>45</sup> SAFFIE GATICA, FRANCISCO JAVIER. 2008. El Concepto de “Abono en Cuenta” en el Impuesto Adicional. Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Economía y Negocios. Pág. 82.

cumplimiento de la obligación tributaria principal, como asimismo de las otras que por dicho hecho se generan.<sup>46</sup>

### **iii. Remesa**

El Servicio de Impuestos Internos, al respecto, en su diccionario básico tributario contable las define como “Envío de dinero de un país a otro.”

Cabe agregar que en esta materia la Resolución Exenta N°107 de fecha 26 de octubre de 2017, si bien no da un concepto de “rentas remesadas”, en su anexo “Instrucciones para la Confección de la Declaración Anual sobre Operaciones en Chile” Formulario N°1946, en la letra h) del literal I “Glosario”, define que ha de entenderse por remesa lo siguiente: “Forma de dar cumplimiento a una obligación contraída con una persona sin residencia en Chile por medio del pago, distribución, retiro, remesa, puesta a disposición o abono en cuenta de la renta que corresponda.”

---

<sup>46</sup> En esta materia el profesor Saffie plantea que s podría presentar un problema en aquellos casos en que a pesar de haberse materializado el abono en cuenta, el deudor domiciliado o residente en Chile no está en condiciones de pagar la deuda o efectuar la retención.

#### **iv. Puesta a disposición**

Al respecto el Servicio de Impuestos Internos señala que por puesta a disposición ha de entenderse: “cuando el deudor está en condiciones de pagar la renta y así se lo da a conocer a su beneficiario, informándole que la renta está a su disposición o depositada en algún banco o entidad financiera a su nombre o le pide instrucciones sobre qué hacer con la renta.”<sup>47</sup>

Según lo expresado, basta el hecho de tener materialmente la renta o bien bastaría con simples instrucciones respecto de ellas. Lo anterior conlleva a un estado de vaguedad e imprecisión el cual abre las puertas a numerosas interrogantes, que han de ser siempre solucionadas por los contribuyentes a través de la vía de una consulta (oficios) o simplemente con la realización de las operaciones que impliquen que una renta se ponga a disposición, ello eso sí, con los riesgos que implique.

---

<sup>47</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N°21 de 23 de abril de 1991.

**C) Las exenciones del inciso 4° del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta.**

**i. Generalidades.**

El mensaje de la Ley N°18.293 señaló que, con su instauración se buscaba introducir modificaciones tributarias tendientes a fomentar e incentivar el ahorro y la inversión del sector privado, para lo cual se desgravarían las rentas de las empresas mientras ellas no fueren retiradas de esta.

La citada norma agregó que, a nivel de empresas extranjeras el impuesto se haría efectivo, una vez que dichas rentas fueran retiradas de ellas o remesadas al exterior. Además, estableció que a fin de asegurar que la nueva modalidad de tributación funcione de manera efectiva se generalizaba el mecanismo de la retención del impuesto en la fuente.

Como se aprecia en lo señalado precedentemente, el legislador desde un comienzo ha querido incentivar la economía o al menos un sector de ella a través de la desgravación de la renta, lo que en nuestro caso nos lleva a las exenciones, su pago y la modalidad de retención en la fuente.

Pues bien, en los próximos párrafos se abordan las exenciones que contempla el N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, el que como se podrá apreciar se refiere a una serie de situaciones jurídicas que se aplican a un sector determinado de nuestra economía, el exportador y el cuprífero, toda vez que son a estos dos sectores los que fundamentalmente se ven favorecidos con los beneficios que se establecen en la citada disposición.

## **ii. Clasificación de las exenciones**

El artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta no establece una clasificación respecto de éstas, sin embargo, para efectos del presente trabajo éstas pueden ser agrupadas de la siguiente manera:

### **i. Primer Grupo**

Aquellas correspondientes al párrafo 1° del N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la LIR y en él se encuentran las sumas pagadas en el exterior por:

- 1) Fletes.
- 2) Gastos de embarque y desembarque.
- 3) Almacenaje y pesaje.
- 4) Muestreo y análisis de los productos.
- 5) Seguros y por operaciones de reaseguros, siempre que no se trate de aquellos gravados en el N°3 del artículo en comento.
- 6) Comisiones.
- 7) Telecomunicaciones internacionales.
- 8) Por someter productos chilenos a fundición, refinación o a otros procesos especiales.

## **ii. Segundo grupo**

Corresponden a aquellas ubicadas en el párrafo 2° del N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta y en él se encuentran las sumas pagadas, en el caso de bienes y servicios exportables:

- 1) Por publicidad y promoción.
- 2) Por análisis de mercado.
- 3) Por investigación científica y tecnológica.

- 4) Por asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo.

### **iii. Tercer Grupo<sup>48</sup>**

Corresponden a aquellas ubicadas en la parte final del párrafo 2° del N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta y en el se encuentran las sumas pagadas al exterior:

- Por trabajos y servicios de ingeniería o técnicos, en el caso de servicios exportables.

### **iv. Cuarto Grupo**

Corresponden a aquellas ubicadas en la parte final del párrafo 3° del N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la Ley de Impuesto la Renta y se refieren a aquellas sumas pagadas al exterior por los conceptos del inciso 2 de la norma en comento, siempre que el pago sea realizado por las Asociaciones Gremiales que representen a los exportadores

---

<sup>48</sup> Las exenciones a que hace referencia el tercer grupo se debe a una modificación legislativa introducida por la Ley N°20.956 de 26 de octubre de 2016.

Cabe señalar que los requisitos y condiciones de las exenciones señaladas, se encuentran en la propia norma, sin embargo, la vaguedad de la terminología utilizada por el legislador y más aún las facultades entregadas por éste al ente fiscal en la materia, han llevado a diversas interpretaciones y abusos por parte de la autoridad administrativa.

Como se verá la técnica legislativa no ha sido la más pura, tratándose de una materia que requiere un control y un estándar elevado para su aplicación, señalar de manera detallada los requisitos para que ellas proceden y no permitir que la administración tenga una labor que vaya más allá de sus facultades de fiscalización.

### **iii. Requisitos**

Como se señaló en el apartado anterior, las exenciones que se contemplan en el numeral segundo del inciso 4° del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, se pueden clasificar en cuatro grupos, ello de acuerdo a la ubicación que éstas tienen en la norma, imponiendo el legislador respecto de cada una de ellas determinadas condiciones para su procedencia.

Sin perjuicio de lo anterior, además de los requisitos necesarios para su procedencia, se establece en la norma un deber de información<sup>49</sup> a los contribuyentes, quienes se ven obligados a poner en conocimiento del Servicio de Impuestos Internos aquellas operaciones en donde se utilice o pretenda utilizar el beneficio en comento.

Lo señalado implica un cambio sustancial en la materia, toda vez que hasta antes de la dictación de la Ley N°20.899 el párrafo primero del N°2 del inciso cuarto del artículo 59, indicaba “Para gozar de esta exención será necesario que las respectivas operaciones sean informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación, pudiendo este Servicio ejercer las mismas facultades que confiere el artículo 36, inciso primero”, es decir, la administración tributaria podía fiscalizar operaciones que dijera relación con importaciones y exportaciones, estando facultada para cuestionar los precios o valores en que se efectuaran las transacciones o contabilizaran los movimientos, siempre que hubiese una diferencia con los que se obtuvieran normalmente

---

<sup>49</sup> Éste se establece a partir de las modificaciones que introduce a la reforma tributaria la Ley N°20.899.

en el mercado interno o externo, pudiendo además solicitarle un informe en dicha materia al Servicio Nacional de Aduanas.

Pese a lo señalado y sin restarle importancia, lo esencial del precitado párrafo es la expresión “para gozar de esta exención” puesto que, según la interpretación del ente fiscal, era la administración quien determinaba o no la procedencia de la misma, estableciendo para ello la obligación de presentar dentro un plazo fatal una Declaración Jurada, a saber, la N°1854, la que en definitiva otorgaba el derecho para acogerse a ella.

La gravedad de lo anterior, estribaba en que la procedencia del beneficio no dependía de la ley y el cumplimiento de sus requisitos, sino que, de la presentación dentro de plazo, el que determinaba la administración fiscal, de una declaración jurada. Lo señalado, se debió a una mala técnica legislativa, ya que quedaba en manos del ente fiscalizador un elemento decisorio de la exención, lo que nunca debió suceder, puesto que ha debido ser la ley quien establezca los requisitos de manera clara para la procedencia de la misma, no pudiendo el legislador ser vago en una materia que es de carácter excepcional, y por ende de interpretación restrictiva, dejando al arbitrio del ente fiscal la interpretación de la norma y

en definitiva quien determinaba si el contribuyente solicitante podía o no gozar de un beneficio legal.

La Ley N°20.899 corrige este error a través de la modificación del precitado párrafo por el siguiente: “Las respectivas operaciones y sus características deberán ser informadas al Servicio de Impuestos Internos en la forma y plazo que éste determine mediante resolución”, es decir, actualmente el ente fiscal no goza de las facultades del inciso 1° del artículo 36 de la Ley de Impuesto a la Renta y mucho menos queda a su arbitrio la decisión de la procedencia de la exención, solo contempla un deber de información, que en ningún caso conlleva a la pérdida del beneficio, puesto que basta con cumplir los requisitos señalados en la norma para tener acceso a éste.

Ahora bien, el legislador establece en la citada disposición que el ente fiscal debe regular el deber de información y en virtud de ello este organismo ha dictado diversas instrucciones administrativas.

En virtud de lo señalado, se verán de manera conjunta tanto los requisitos legales como lo señalado en las instrucciones administrativas dictadas al efecto.

## **i. Primer Grupo**

La ley establece en el párrafo 1° del N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la LIR los siguientes requisitos para la procedencia de esta exención:

1.- Que se trate de sumas que se pagan al exterior a una persona (natural o jurídica) que no tenga residencia ni domicilio en el país.

2.- Que las sumas pagadas sean en razón de las operaciones que la norma enuncia, a saber: fletes, gastos de embarque y desembarque, almacenaje y pesaje, muestreo y análisis de los productos, seguros y por operaciones de reaseguros, siempre que no se trate de aquellos gravados en el N°3<sup>50</sup> del artículo en comento, comisiones, telecomunicaciones internacionales y por someter productos chilenos a fundición, refinación o a otros procesos especiales.

De esta manera aquel contribuyente que desee acogerse a este beneficio tributario ha de cumplir con los dos requisitos indicados,

---

<sup>50</sup> El N°3 del inciso 4° del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, se refiere a: “Primas de seguros contratados en compañías no establecidas en Chile que aseguren cualquier interés sobre bienes situados permanentemente en el país o 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 grupo, sobre personas domiciliadas o residentes en Chile, contratados con las referidas compañías.”

debiendo acreditar ante el ente fiscal dicha situación en caso de una fiscalización.

Asimismo la norma establece la obligación del contribuyente en esta materia de informar a la administración tributaria las operaciones que realice y sus características, en la forma y plazo que ese Servicio indique por medio de resolución.<sup>51</sup>

Como se ha indicado, en la especie se han dictado diversas instrucciones administrativas, a saber, circulares y resoluciones que se refieren a la materia y que establecieron según la época diversos requisitos para la procedencia de las exenciones de este grupo y que posteriormente fueron modificadas con la reforma tributaria.

Así las cosas, y antes de la reforma tributaria, el primer acto administrativo importante es la Resolución Exenta N°1 emitida con fecha 3 de enero de 2003.

La precitada resolución estableció lo siguiente:

---

<sup>51</sup> Hasta antes de la reforma ello se encontraba regulado por la Resolución N°1 de fecha 3 de enero de 2003 y sus modificaciones. Actualmente la Resolución que regula esta materia es la N°107 de fecha 26 de octubre de 2017.

- Que las operaciones relativas al párrafo primero del N°2 del inciso 4 del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta se debían informar a través del Formulario (declaración jurada) N°1854 denominada “Declaración Jurada Anual sobre exención de Impuesto Adicional artículo 59 N°2.”<sup>52</sup>
- Asimismo, establecía como único requisito para gozar de la exención, la presentación en tiempo y forma del Formulario N°1854.
- El plazo de presentación del citado formulario era hasta antes del 15 de marzo de cada año, respecto de las rentas pagadas, remesadas, contabilizadas como gasto, abonadas en cuenta o puestas a disposición del interesado, durante el año comercial anterior.

Como se ha indicado, la reforma tributaria, a través de la norma de simplificación, se modificó el párrafo primero de la norma en comento y en

---

<sup>52</sup> Este Formulario fue dejado sin efecto por medio de la Resolución Exenta N°107 de fecha 26 de octubre de 2017, que creo el Formulario N°1946 “Declaración Jurada Anual sobre Operaciones en Chile”, debiendo en la actualidad informarse al Servicio las operaciones del citado párrafo a través de este, puesto que rige a partir del año 2018 y regula aquellas operaciones realizadas, o que hayan estado o estén vigentes a partir del 1 de enero de 2017 en adelante.

particular del grupo que se analiza, además de ello, fijó en sus transitorios (artículo quinto) que ella regiría a partir del 1 de enero del año 2015.

Cabe agregar que el artículo quinto transitorio de la Ley N°20.899 estableció que los contribuyentes que no hayan informado oportunamente al SII sobre las operaciones y sus condiciones y que se encuentren pagadas o abonadas en cuenta durante los años comerciales 2010 a 2014, pueden de igual manera invocar la exención siempre que además de cumplir con los requisitos legales hayan ya presentado dicha información al Servicio o la presenten hasta el 30 de junio de 2016, en la forma y oportunidad que dicha repartición pública establezca.

En relación a lo anterior, el ente fiscal dictó al efecto la Resolución Exenta N°28 de fecha 5 de abril de 2016 y la Circular N°34 de fecha 7 de junio de 2016.

En el primero de los actos administrativos, se ratificó la fecha entregada por el artículo quinto transitorio, es decir, la presentación se podía efectuar hasta el 30 de junio de 2016 a través del envío electrónico del Formulario N°1854, conjuntamente con las operaciones del período comercial 2015, indicando en el campo “Fecha de Pago o Abono en

Cuenta” la época en que la remuneración fue pagada, abonada en cuenta o puesta a disposición del beneficiario sin domicilio ni residencia en Chile.

Por su parte la Circular N°34 de 2016 estableció que se debían cumplir ciertas condiciones para lo dispuesto en el artículo quinto transitorio, sin embargo, tal situación escapa a la competencia que en estas materias tiene el ente fiscal, puesto que fija requisitos a través de una Circular, que es un acto administrativo a través del cual se imparten instrucciones al personal del ente fiscal y que no son obligatoria para los administrados, es decir, incumple el mandato legal, puesto que ha debido hacerlo en la Resolución N°28 y no a través de una Circular que en la práctica considerará como vinculante para el contribuyente que solicite acogerse a este beneficio.

## **ii. Segundo Grupo**

En él se encuentran las sumadas pagadas por concepto de bienes y servicios exportables que dicen relación con publicidad y promoción, por análisis de mercado, por investigación científica y tecnológica, y por asesorías y defensas legales antes autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo.

Al respecto la primera parte del párrafo segundo del N°2 del inciso 4 del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece como requisitos para gozar de esta exención:

1.- Que los servicios señalados guarden estricta relación con con la exportación de bienes y servicios producidos en el país.

2.- Que los pagos efectuados por éstos sean considerados razonables a juicio del Servicio de Impuestos Internos, debiendo ser comunicados en la forma y plazo que el ente fiscal indique.

Al igual que en el caso anterior el ente fiscal reguló esta materia a través de la Resolución Exenta N°1 de fecha 3 de enero de 2003. En el citado acto administrativo, se refiere a las condiciones que debe regular dicha institución, esto es, la razonabilidad de las sumas y el deber de información.

Respecto del deber de información, los contribuyentes debían informar sus operaciones en esta materia a través del Formulario N°1854, el que debía ser presentado antes del 15 de marzo de cada año por las operaciones realizadas en el ejercicio comercial inmediatamente anterior.

En cuanto a la razonabilidad, indicó que ella se debía evaluar tomando en consideración lo siguiente:

- a) Las pautas y conceptos contenidos en la Circular N°62 de 1997<sup>53</sup>.
- b) Las normas generales de la Ley de la Renta.
- c) Los convenios de doble tributación internacional vigentes y siempre que en la materia sean pertinentes.

Finalmente, la Resolución establecía, a diferencia del caso anterior, que el retardo u omisión en la presentación de las declaraciones juradas requeridas se sancionaba conforme a lo establecido en el N°1 del artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta, es decir, en estos casos no se perdía el derecho a la exención, sino que solamente se multaba al contribuyente.

Ahora bien, la Resolución N°107 de año 2017 al derogar la Resolución N°1 del año 2003, no hace cambios significativos en la materia, sino que simplifica las operaciones en cuanto a la forma, ya que ahora la información se presenta a través del Formulario N°1946, manteniendo igual plazo para

---

<sup>53</sup> Los criterios aplicables en la citada Circular se encuentran en el título III “Instrucciones sobre la Materia” en su letra d).

su presentación, esto es, antes del 15 de marzo de cada año y se presenta por internet.

Finalmente establece en materia de sanciones que si la declaración jurada:

- a) Se retarda o se omite su presentación, se aplicará lo dispuesto en el N°1 del artículo 97 del Código Tributario;
- b) Se presenta en forma parcial o errónea, se aplicará lo dispuesto en el artículo 109 del Código Tributario;
- c) Consiste en la entrega maliciosa de información incompleta o falsa, se aplicará lo dispuesto en el N°4 del artículo 97 del Código Tributario.

### **iii. Tercer Grupo**

Corresponden a aquellas ubicadas en la parte final del párrafo del N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la LIR.

Este grupo nace a raíz de las modificaciones introducidas a la Ley de la Renta por la Ley N°20.956 de 26 de octubre de 2016, específicamente la

letra b) del N°3 del artículo 1º, que amplió las exenciones contenidas en el citado párrafo a contar del 1º de noviembre de ese año.

Esta materia ha sido tratada por el ente fiscal a través de la Circular N°44 de 25 de agosto de 2017 y la Resolución Exenta N°107 de 26 de octubre de ese mismo año.

En este punto cabe precisar que a la época de la dictación de la Circular N°44, se encontraba vigente la Resolución Exenta N°1 del año 2003, por lo cual el citado acto administrativo en su nomenclatura se refiere a esta, lo que posteriormente fue modificado de manera tácita con la entrada en vigencia de la Resolución Exenta N°107.

Habiéndose precisado lo anterior, es menester hacer presente que ambas Resoluciones mantienen lo señalado para el primer y segundo grupo de exenciones, es decir, se deben informar las operaciones realizadas en esta materia al ente fiscal a través del Formulario N°1854 o N°1946 antes del 15 de marzo de cada año por las operaciones correspondientes al año comercial anterior.

En materia de sanciones, la Resolución Exenta N°1 de 2003 establece que el retardo u omisión en la presentación de las declaraciones juradas requeridas, se sancionaba conforme a lo establecido en el N°1 del artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Por su parte la Resolución Exenta N°107, establece que si la declaración jurada:

- a) Se retarda o se omite su presentación, se aplicará lo dispuesto en el N°1 del artículo 97 del Código Tributario;
- b) Se presenta en forma parcial o errónea, se aplicará lo dispuesto en el artículo 109 del Código Tributario;
- c) Consiste en la entrega maliciosa de información incompleta o falsa, se aplicará lo dispuesto en el N°4 del artículo 97 del Código Tributario.

Lo anterior, cobra importancia debido a la vigencia que indica la Circular N°44 de 2017, ya que regula las operaciones en esta materia a partir del 1° de noviembre del año 2016 y la Resolución Exenta N°107 rige a partir del año 2018 respecto de aquellas operaciones individualizadas en ella realizadas o que hayan estado o estén vigentes a partir del 1° de enero

de 2017 en adelante, es decir, se deja una brecha para que las operaciones sean informadas a través del antiguo Formulario N°1854.

La citada Circular, pese a ser un acto administrativo que sólo es obligatorio para la entidad que la dicta, establece expresamente que para que proceda dicha exención se deben cumplir de manera copulativa con los siguientes requisitos:

“a) Cualquiera sea la fecha de prestación de los trabajos o servicios de ingeniería o técnicos, podrán acogerse a la exención aludida los pagos realizados a partir del 1° de noviembre de 2016.

b) Los trabajos o servicios de ingeniería o técnicos deben guardar estricta relación con los servicios exportables, calificados de tales por el SNA.

c) Los pagos deben considerarse razonables a juicio de este Servicio, debiendo para este efecto comunicarse en la forma y plazo que fije el Director. Las instrucciones a este respecto fueron impartidas mediante la Resolución Ex. N°1 de 2003 y sus posteriores modificaciones, la que, entre otras cosas, dispone la obligación de presentar la Declaración Jurada 1854,

cuyo retardo u omisión se sanciona conforme a lo señalado en el N° 1, del artículo 97 del Código Tributario.”

#### **iv. Cuarto Grupo**

Corresponden a aquellas ubicadas en la parte final del párrafo 3° del N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta.

La propia norma establece que para que ella sea procedente es necesario:

- 1.- Que los pagos señalados en el párrafo segundo del N°2 del inciso 4 del artículo 59 de la LIR, se hagan por Asociaciones Gremiales que representen a los exportadores.
- 2.- Que los pagos se efectúen con divisas de libre disponibilidad y que éstas sean proporcionadas por los propios socios de las citadas entidades.
- 3.- Que los pagos sean autorizados por el Servicio de Impuestos Internos, con las normas que al efecto imparta.

Esta materia, al igual que en los casos anteriores, se reguló a través de la Resolución Exenta N°1 de fecha 3 de enero de 2003 estableció los siguientes requisitos para su procedencia:

- a) La presentación de la declaración jurada Formulario N°1854.
- b) La presentación de la “Declaración Jurada Anual Complementaria para Asociaciones Gremiales.”<sup>54</sup>
- c) Los contribuyentes debían informar sus operaciones antes del 15 de marzo de cada año respecto de aquellas realizadas en el ejercicio comercial inmediatamente anterior.

En cuanto a la razonabilidad, indicó que ella se debía evaluar tomando en consideración lo siguiente:

- Las pautas y conceptos contenidos en la Circular N°62 de 1997<sup>55</sup>.
- Las normas generales de la Ley de la Renta.
- Los convenios de doble tributación internacional vigentes y siempre que en la materia sean pertinentes.

---

<sup>54</sup> En esta declaración el contribuyente debía identificar cada uno de los aportes recibidos, el asociado de la entidad que proporciona las divisas, el monto de las divisas proporcionadas y la fecha de recepción de estas. Además, cabe agregar que la citada Resolución en su Anexo 2 contenía el formato para que ésta sea llenada.

<sup>55</sup> Los criterios aplicables en la citada Circular se encuentran en el título III “Instrucciones sobre la Materia” en su letra d).

La sanción que en este caso establece la resolución es la pérdida del beneficio invocado.

Con la entrada en vigencia de la reforma tributaria, se dicta la Resolución N°107 de año 2017, la que al derogar la Resolución N°1 del año 2003, no hace cambio significativo en la materia, sino que más bien simplifica las operaciones en cuanto a la forma, ya que ahora la información se presenta a través del Formulario N°1946, manteniendo igual plazo para su presentación, esto es, antes del 15 de marzo de cada año y se presenta por internet.

Finalmente establece en materia de sanciones que si la declaración jurada:

- a) Se retarda o se omite su presentación, se aplicará lo dispuesto en el N°1 del artículo 97 del Código Tributario;
- b) Se presenta en forma parcial o errónea, se aplicará lo dispuesto en el artículo 109 del Código Tributario; y
- c) Consiste en la entrega maliciosa de información incompleta o falsa, se aplicará lo dispuesto en el N°4 del artículo 97 del Código Tributario.

## **Capítulo V: Conclusiones.**

Como se ha expuesto a lo largo del presente trabajo, las exenciones a nivel de derecho comparado tienen un vasto tratamiento, el cual se desarrolla en torno a las diversas áreas del derecho, pero principalmente en relación al derecho constitucional tributario, ello debido a que éstas deben ser consagradas por la Carta Fundamental de un país, dada su condición de instituto excepcional.

Sobre lo señalado, se puede concluir que el tratamiento a nivel local y fundamentalmente de tipo doctrinario en esta materia es escaso, debido a la poca relevancia que se le ha dado a esta institución como vehículo de la política económica y en especial como fuente de incentivo para la inversión y desarrollo de determinadas áreas vitales para la economía nacional.

En este escenario, son pocos los trabajos que se refieren a ellas, haciéndolo de manera vaga y sin profundidad, lo cual abre un camino a la interpretación administrativa.

Corolario de lo anterior, es que urge un tratamiento específico para las exenciones, el que permita delimitarlas, establecer un claro marco de ejercicio y, por sobre todo, que cada uno de los elementos que las componen queden consagrados a nivel legal, a fin de que no se entreguen

atribuciones a la administración fiscal en esta materia, sin perjuicio de las facultades de fiscalización que le han sido otorgadas, situación que es de suyo peligro, dada la tendencia normativista que en nuestro país tiene el ente fiscal, por la vía administrativa a pretexto de sus facultades de interpretación.

Por otro lado, nos encontramos que en un primer momento ha sido el propio legislador quien ha entregado a través de una precaria y confusa técnica legislativa al ente fiscal facultades de tipo decisorio, es decir, era el Servicio de Impuestos Internos quien a través de diferentes instrucciones administrativas se encargaba de conceder o no la procedencia de las exenciones del N°2 del inciso 4° del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En este sentido, a través de la reforma tributaria y en específico con la dictación de la norma de simplificación, a saber, la Ley N°20.899, tal situación se aclaró, puesto que las modificaciones que introdujo la norma en comento corrigieron el citado error, ya que la administración pública dejó de tener las facultades, que como se ha expuesto se estiman improcedentes, y la posibilidad de interpretar la disposición en el sentido de poder decidir si era o no procedente la misma, puesto que hoy en día la falta de presentación

en tiempo y forma de la declaración jurada que informan éstas no trae aparejada como sanción la pérdida del beneficio.

Que, lo anterior, denota una preocupación por parte del legislador de enmendar su error y de esta manera facilitar a los contribuyentes de los sectores productivos y de servicios, el acceso a un incentivo para la inversión.

Sin perjuicio de lo señalado, es menester hacer presente que aún se vislumbran carencias en esta materia, debido a que, pese a las mejoras introducidas por la norma de simplificación, aún el ente fiscal, continúa con un afán normativista, lo que se aprecia en sus instrucciones administrativas que ha dictado a efecto de las modificaciones introducidas por la Ley N°20.899.

Lo anterior implica que se genera un clima de vaguedad e incertidumbre para los contribuyentes que pretendan usar este vehículo como medio de desarrollo para la realización de sus operaciones.

Finalmente se puede sostener que nuestra legislación requiere de una mayor atención en materia exenciones, toda vez que es a través de la vía impositiva que se financia del denominado gasto público, ya sea por la

carga tributaria misma, como también a través de las exoneraciones que contempla la Ley de Impuesto la Renta.

## **Bibliografía Consultada**

1. ASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO. (2002). Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional. *Ius et Praxis*, 8 (2).
2. CUEVAS OZIMICA, A., & VILLALÓN MÉNDEZ, V. (2013). Impuesto adicional. Art. 59, Ley sobre impuesto a la renta. *Revista de Estudios Tributarios*, (8).
3. ESCALONA CABA, E. (2014). Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado. *Revista de Estudios Tributarios*.
4. FERNÁNDEZ BRENDES, SILVIA, (2004). Las exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la luz de los Principios Constitucionales, *Revista del Foro Constitucional Iberoamericano*, (8).
5. HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, (1990) *La Exención Tributaria*. Madrid, Colex.

6. ISIDORO CUEVAS, GUADALUPE. (2014). La Exención Tributaria. Alegatos, mayo-agosto (87).
7. SAFFIE GATICA, FRANCISCO JAVIER. 2008. El Concepto de “Abono en Cuenta” en el Impuesto Adicional. Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Economía y Negocios.
8. SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, Las Exenciones Tributarias, notas para un coloquio,
9. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, CIRCULAR N°21 del 23 de abril de 1991.
10. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, CIRCULAR N°62 de 15 de octubre 1997.
11. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, CIRCULAR N°34 del 7 de junio de 2016.
12. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, CIRCULAR N°44 del 25 de agosto de 2017.
13. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, RESOLUCIÓN EX. SII N°1 del 3 de enero de 2003.

14. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, RESOLUCIÓN Ex. SII  
Nº28 del 5 de abril de 2016.
15. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, RESOLUCIÓN EX. SII  
Nº107 del 26 de octubre de 2017.
16. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Sentencia dictada en causa Rol  
Nº219, con fecha 31 de julio de 1995.
17. VERGARA QUEZADA, GONZALO, (2013). Factores de Conexión  
en el Impuesto Adicional. Revista de Estudios Tributarios, (8).
18. VILLALÓN MÉNDEZ, VÍCTOR, (2010). Tributación  
Internacional. Tributación de no Residentes, El Impuesto Adicional a  
la Renta. Introducción General. Revista de Estudios Tributarios, (1).