



**ANÁLISIS COMPARATIVO DE BASE IMPONIBLE EN LA VENTA DIRECTA E
INDIRECTA Y OTROS ELEMENTOS QUE PUEDEN AFECTAR SU
DETERMINACIÓN Y FISCALIZACIÓN**

TOMO II

Tesis para optar al grado de
Magíster en Tributación

PAULINA LORENA BASÁEZ

Profesor Guía: Sr. Christian Delcorto P.

Santiago de Chile, septiembre de 2017

INDICE CONTENIDO

SEGUNDA PARTE	26
3. CAPITULO : ANÁLISIS DE BASES IMPONIBLES LETRAS (a) Y (b) DEL ARTICULO 58 N°3 DE LA LIR Y BASE IMPONIBLE EN VENTA DIRECTA.....	27
3.1. Precio o valor de enajenación	28
3.2. Costo de adquisición que tenga el enajenante sobre las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados	29
3.3. Proporción que representan los activos chilenos subyacentes	30
3.4. Costo tributario de los activos subyacentes situados en Chile	33
4. CAPITULO : ACCIONES DE FISCALIZACION EN LA VENTA DIRECTA E INDIRECTA DE ACCIONES Y/O DERECHOS SOCIALES	38
4.1. Acciones de fiscalización.....	38
4.2. Herramientas de fiscalización nacional.....	40
4.2.1. Declaraciones Juradas	40
4.2.2. Legislación interna.....	43
4.3. Herramientas de fiscalización internacionales.....	45
4.3.1. Normas Internacionales.....	45
4.3.2. Convenios para evitar la Doble Tributación	46
4.3.3. Convenciones.....	47
5. CONCLUSIÓN.....	51
6. BIBLIOGRAFÍA.....	53
7. VITA.....	56

INDICE GRAFICA

Gráfica N°1	6
Gráfica N°2	8
Gráfica N°3	8

Gráfica N°4	9
Grafica N°5	21
Gráfica N°6	21
Gráfica N°7	28
Gráfica N°8	29
Gráfica N°9	30
Gráfica N°10	31
Gráfica N°11	31
Gráfica N°12	32
Gráfica N°13	32
Gráfica N°14	33
Gráfica N°15	33
Gráfica N°16	34
Gráfica N°17	35

SEGUNDA PARTE

1. CAPITULO : ANÁLISIS DE BASES IMPONIBLES LETRAS (a) Y (b) DEL ARTICULO 58 N°3 DE LA LIR Y BASE IMPONIBLE EN VENTA DIRECTA

Como ya hemos anticipado, nuestra legislación en el artículo 58 N°3 de la LIR contempla dos formas de determinar la base imponible o renta gravada para el caso de enajenaciones que cumplan con los supuestos establecidos en el artículo 10 de la misma ley, esto es, metodología que utiliza el costo extranjero (letra (a)), metodología que utiliza el costo local (letra (b)), lo cual debe ser contrastado con la opción de enajenar directamente la inversión en Chile.

El abanico de metodologías que se entrega al contribuyente presenta la posibilidad de utilizar la opción que resulte más conveniente, dentro del contexto de economía de opción. El SII ha definido economía de opción como²³ “la posibilidad de elegir entre dos o más fórmulas jurídicas que la ley ofrece, con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos tributarios diferentes, pudiendo todas ellas servir al fin práctico o resultado real que el contribuyente se propone alcanzar”

A su vez, el Código Tributario en su artículo 4° ter inciso segundo establece que “Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria”. Establecido esto y entendido de que ejercer ejecutar una u otra metodología es un acto que puede decidir el contribuyente desarrollaremos el análisis de estas metodologías, con el objetivo de identificar si estas resultan equivalentes o no.

²³ Ciclo de charlas internas / Implementación Reforma Tributaria,
http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/6rtmodificacionley20780alc_tributario.pdf

Para abordar el primero de los puntos de nuestro estudio se requiere en primer lugar identificar los elementos que se encuentran dentro de la base imponible indicada en el artículo 58 N°3 de la LIR, los cuales, a efectos ilustrativos, consideramos relevante presentarlos en el siguiente paralelo:

Figura N°7

Art. 58 N°3, letra (a)	Art. 58 N°3, letra (b)
Precio o valor de enajenación	Precio o valor de enajenación
Costo de adquisición que tenga el enajenante sobre las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados	Costo Tributario de los activos Subyacentes situados en Chile.
Proporción que representan los activos Chilenos subyacentes.	Proporción que representan los activos Chilenos subyacentes.

1.1. Precio o valor de enajenación

Este elemento resulta común para ambas metodologías de base imponible. Según lo ha instruido el SII en su jurisprudencia administrativa y también mediante Circular N°14 del 07 de marzo de 2014, “Para determinar el precio o valor de enajenación, se estará al que conste en el contrato o convención respectiva, sin perjuicio de la facultad de tasación que pueda ejercer este Servicio, de acuerdo a los artículos 64 del Código Tributario, y 17 N° 8 inciso 5° y 41 E de la LIR”.

En consideración con la Gráfica N° 7 antes expuesta, de haber modificaciones en esta variable los cambios en las bases imponibles serían equivalentes, por lo que este elemento no tendría características que haga que ambas bases no sean equivalentes.

1.2. Costo de adquisición que tenga el enajenante sobre las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados

Este elemento solo se presenta en la metodología descrita en la letra (a) del artículo 58 N°3 de la LIR y es de aquellos que podría ser interpretado por el contribuyente de forma opuesta a lo que ha instruido el SII y de lo que se desprende de la propia Ley. Esto se debe a que, si bien la disposición habla de “precio o valor de enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados, rebajado por el costo de adquisición que en ellos tenga el enajenante”. Si bien analizar este concepto y los elementos que permiten una postura u otra no son materia de este trabajo, resulta relevante al menos revelar que existe espacio para el debate.

A modo de ejemplo podríamos mencionar situaciones en que un aporte de capital no necesariamente constituye parte del costo según nuestra norma interna, como es el caso de la figura de los aportes irrevocables establecidos en la legislación Argentina, revalorizaciones o ajustes a valor de mercado con validez tributaria según la legislación española, entre otros. Volviendo a nuestro caso de estudio, si ocurriera la situación que el enajenante tiene un costo de \$9.000 sobre su inversión en el exterior, y esta sociedad a su vez tiene los mismos \$9.000 invertidos como capital en una sociedad chilena y manteniendo todos los demás datos constantes, ambas rentas gravadas resultan perfectamente equivalentes, según se muestra a continuación.

Figura N°8

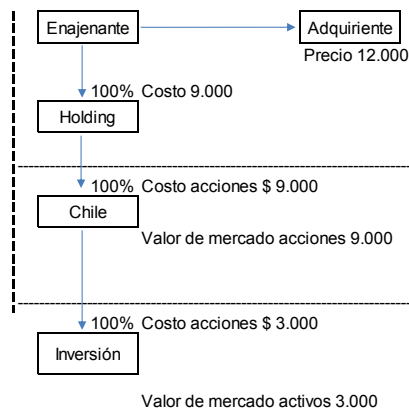


Figura N°9

Determinación renta gravada:

Opción (A)			Opción (B)		
(a)	Precio de enajenación	12.000	(a)	Precio de enajenación	12.000
(b)	Costo de la inversión	9.000	(b)	Costo de la inversión	9.000
(c) = (a) - (b) Mayor Valor		3.000	(c) = (a) - (b) Mayor Valor		3.000
(e)	Proporción de activos chilenos	50,00%	(e)	Proporción de activos chilenos	50,00%
(f)	Costo inversión chilena	9.000	(f)	Costo inversión chilena	4.500
(g) = (c) x (e) Renta gravada		1.500	(g) = {(a) * (e)} - (f) Renta gravada		1.500

Ahora bien, recordemos existe la posibilidad de que la enajenación se ejecute de forma directa. Si en nuestro caso ilustrativo se ejecutara esta opción, estimamos que la renta gravada sería de mayor magnitud, esto es \$3.000 determinada en consideración del mismo valor de mercado establecido, es decir, \$12.000 y con la utilización del costo tributario total de las acciones chilenas, en este caso \$9.000.

En virtud de lo anterior, sólo con las variables hasta ahora analizadas, un desincentivo a ejecutar operaciones de venta directa, puesto que hemos comprobado que su renta gravada podría ser superior.

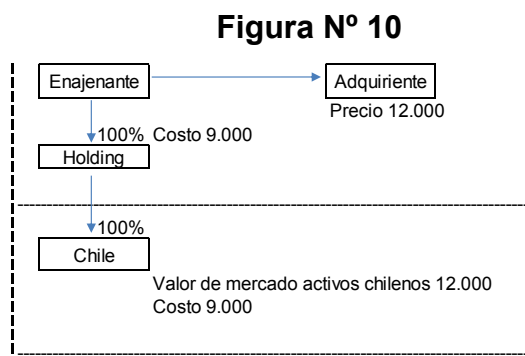
Debemos mencionar que no se está analizando el nivel de la carga tributaria final de la operación, por cuanto este análisis no captura las tasas de impuestos a aplicar como tampoco eventuales mecanismos de calificación de ingreso no tributable sobre la renta determinada.

1.3. Proporción que representan los activos chilenos subyacentes

Este elemento resulta común para ambas metodologías de base imponible. A priori, este elemento parece ser inocuo en cuanto a la elección de la metodología para determinar la renta gravada, sin embargo, mientras más alta sea

la ponderación más se asemejan las bases determinadas por las letras (a) y (b) con el resultado que se obtendría de ejecutar una venta directa y viceversa.

Para ejemplificar, volveremos nuevamente sobre nuestro caso base, pero esta vez, supondremos que no existe la inversión desde Chile al exterior, quedando la estructura como sigue:



Con esta figura, los resultados de aplicar las letras (a) y (b) del artículo 58 son los siguientes:

Figura N°11

Determinación renta gravada:

Opción (A)

(a)	Precio de enajenación	12.000
(b)	Costo de la inversión	9.000
(c) = (a) - (b) Mayor Valor		3.000
(e)	Proporción de activos chilenos	100,00%
(f)	Costo inversión chilena	9.000
(g) = (c) x (e) Renta gravada		3.000

Opción (B)

(a)	Precio de enajenación	12.000
(b)	Costo de la inversión	9.000
(c) = (a) - (b) Mayor Valor		3.000
(e)	Proporción de activos chilenos	100,00%
(f)	Costo inversión chilena	9.000
(g) = {(a) * (e)} - (f) Renta gravada		3.000

Cómo se puede apreciar, al efectuar estos supuestos, las bases imponibles de las letras (a) y (b) del artículo 58 se hacen perfectamente equivalentes con la opción de ejecutar la operación a través de una venta directa, donde la renta gravada estaría determinada en consideración del mismo valor de mercado establecido, es decir, \$12.000 y con la utilización del costo tributario total de las acciones chilenas, en este caso \$9.000.

Al estresar nuestro caso base y considerar el peso relativo mínimo que establece la norma del artículo 10, esto es, que el 20% o más del valor de mercado del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros que el contribuyente enajenante posea directa o indirectamente en la sociedad o entidad extranjera, provenga de uno o más de los activos subyacentes situados en Chile, la figura y las rentas gravadas quedarían de la siguiente manera:

Figura N°12

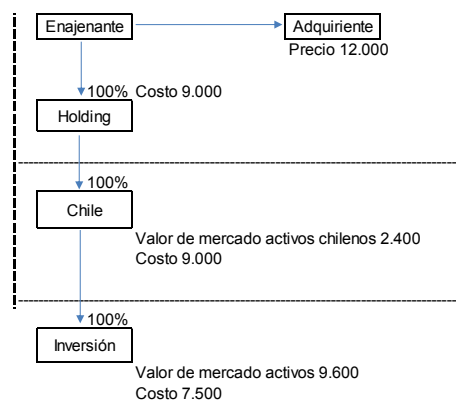


Figura N°13

Determinación renta gravada:

Opción (A)

(a)	Precio de enajenación	12.000
(b)	Costo de la inversión	9.000
(c) = (a) - (b) Mayor Valor		3.000
(e)	Proporción de activos chilenos	20,00%
(f)	Costo inversión chilena	9.000
(g) = (c) x (e) Renta gravada		600

Opción (B)

(a)	Precio de enajenación	12.000
(b)	Costo de la inversión	9.000
(c) = (a) - (b) Mayor Valor		3.000
(e)	Proporción de activos chilenos	20,00%
(f)	Costo inversión chilena	1.800
(g) = {(a) * (e)} - (f) Renta gravada		600

Con esto, se obtendría una disparidad significativa entre las metodologías establecidas en las letras (a) y (b) en relación con la renta gravada que se determinaría de ejecutar una venta directa (\$3.000 vs \$ 600).

Al igual que en el análisis del costo de adquisición, sólo con las variables hasta ahora analizadas, también estaríamos frente a un desincentivo a ejecutar operaciones de venta directa, puesto que hemos comprobado que su renta gravada podría ser superior. Debemos nuevamente mencionar que no se está analizando el nivel de la carga tributaria final de la operación, por cuanto este análisis no captura las tasas de impuestos a aplicar como tampoco eventuales mecanismos de calificación de ingreso no tributable sobre la renta determinada.

1.4. Costo tributario de los activos subyacentes situados en Chile

Finalmente corresponde el análisis del efecto de este elemento en las metodologías para determinar la renta gravada, para lo cual volveremos sobre nuestro caso base. Si ocurriera la situación que el enajenante tiene un costo de \$9.000 sobre su inversión en el exterior, y esta sociedad a su vez tiene los mismos \$9.000 invertidos como capital en una sociedad chilena y manteniendo todos los demás datos constantes, ambas rentas gravadas resultan perfectamente equivalentes, según se muestra a continuación:

Figura N°14

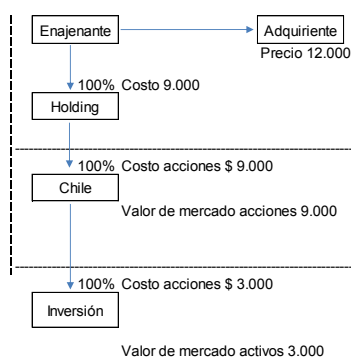


Figura N°15

Determinación renta gravada:

Opción (A)

(a)	Precio de enajenación	12.000
(b)	Costo de la inversión	9.000
(c) = (a) - (b) Mayor Valor		3.000
(e)	Proporción de activos chilenos	50,00%
(f)	Costo inversión chilena	9.000
(g) = (c) x (e) Renta gravada		1.500

Opción (B)

(a)	Precio de enajenación	12.000
(b)	Costo de la inversión	9.000
(c) = (a) - (b) Mayor Valor		3.000
(e)	Proporción de activos chilenos	50,00%
(f)	Costo inversión chilena	4.500
(g) = {(a) * (e)} - (f) Renta gravada		1.500

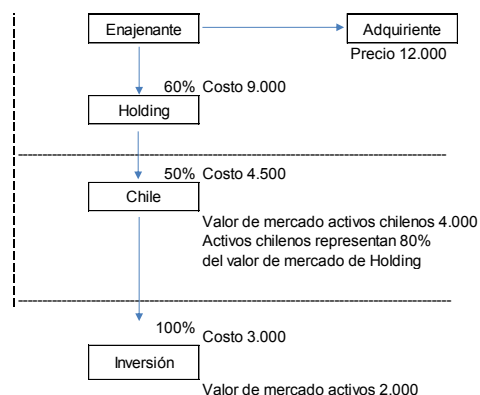
Al igual que en el análisis del elemento costo extranjero, debemos comparar con los resultados de ejecutar una venta directa, como ya lo mencionamos, si en nuestro caso ilustrativo se ejecutara esta opción, estimamos que la renta gravada sería de mayor magnitud, esto es \$3.000 determinada en consideración del mismo valor de mercado establecido, es decir, \$12.000 y con la utilización del costo tributario total de las acciones chilenas, en este caso \$9.000.

En virtud de lo anterior, sólo con el análisis de estas variables, estimamos existe un desincentivo a ejecutar estas operaciones bajo venta directa, puesto que hemos comprobado que su renta gravada podría ser superior.

Debemos mencionar que no se está analizando el nivel de la carga tributaria final de la operación, por cuanto este análisis no captura las tasa de impuestos a aplicar como tampoco eventuales mecanismos de calificación de ingreso no tributable sobre la renta determinada.

Hasta esta etapa del análisis, considerando nuestro caso base (Figura N° 5), solo hemos identificado elementos distorsionadores entre las letras (a) y (b) en contraste con la ejecución de una venta directa. Ahora, se hace necesario identificar eventuales elementos que originen diferencias entre las metodologías establecidas en las letras (a) y (b) del artículo antes mencionado. Para ejecutar esto, plantearemos un nuevo caso base, el cual se muestra a continuación:

Figura N°16



Al determinar las rentas gravadas, se obtendría los siguientes resultados:

Figura N°17

Opción (A)			Opción (B)		
(a)	Precio de enajenación	12.000	(a)	Precio de enajenación	12.000
(b)	Costo de la inversión	9.000	(b)	Costo de la inversión	9.000
(c) = (a) - (b) Mayor Valor		3.000	(c) = (a) - (b) Mayor Valor		3.000
(e)	Proporción de activos chilenos	30,00%	(e)	Proporción de activos chilenos	30,00%
(f)	Costo inversión chilena	4.500	(f)	Costo inversión chilena	1.350
(g) = (c) x (e) Renta gravada		900	(g) = {(a) * (e)} - (f) Renta gravada		2.250

Este ejercicio muestra una importante diferencia en los valores de renta gravada determinados de acuerdo con las letras (a) y (b) del artículo 58 de la LIR, por cuanto pasaremos a analizar los elementos que la generan. Una situación adicional es lo que se genera con la eventual ejecución de una venta directa, pues considerando los valores ilustrados se obtendría un resultado tributario de \$5.100 (valor de mercado \$9.600, determinado considerando un 80% del precio total – costo de adquisición \$4.500).

Si comparamos las fórmulas de cálculo proporcionadas por la Circular N°14 de 2014²⁴, los únicos elementos que hacen diferentes ambas fórmulas son el “Costo de Adquisición que tenga el enajenante sobre las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados”, denominado como “CA” y el Costo tributario de los activos subyacentes situados en Chile, denominado como “CT”.

La única opción para que los resultados de ambas metodologías sean equivalentes es que tanto el costo extranjero como el costo local sean iguales, situación que se lograba con nuestro caso base inicial (Figura N°5), por cuanto se trataba de un ejemplo sencillo de traslado de los mismos fondos para adquirir acciones y/o derechos que finalmente se materializaban en una inversión en activos operativos.

²⁴ Las fórmulas fueron expuestas en página N° 19 y 21 del presente texto.

Ahora bien, este nuevo caso propuesto resulta más complejo pues supone que las acciones que se enajenan en el exterior son representativas solo en una parte de activos chilenos. Así las cosas, queda demostrado que en aquellos casos en que “CA” es mayor que “CT”, resultaría más conveniente para el contribuyente optar por la metodología de determinación de renta gravada establecida en la letra (a) del artículo 58 N°3 de la LIR, por el contrario, en caso de que “CT” sea mayor, la opción menos gravosa sería la establecida en la letra (b) del mismo artículo.

No hemos observado omisiones o elementos que potencialmente podrían haber quedado mal capturados o simplemente no capturados en las metodologías de cálculo analizadas y podemos concluir que su falta de equivalencia se debe simplemente a que son metodologías distintas, mediante las cuales se entrega opciones al contribuyente, quien podrá tomar una u otra dependiendo de las características de la operación y de la calidad y cantidad de información con la que cuente para acreditar fehacientemente la renta gravada determinada, todo ello en virtud de los procedimientos de fiscalización que pueda aplicar el SII.

De acuerdo a todo lo señalado no hay duda alguna que respecta al artículo 58 N°3 respecto a la letra a) o b) que el legislador le entrega la opción de elegir que costo elegir al contribuyente, esto se conoce como economía de opción cuando la misma norma entrega alternativas de tributación situación que no amerita discusión alguna, sin embargo, la disyuntiva esta cuando el contribuyente elige si la enajenación desea llevarla a cabo como venta directa o indirecta, esto no se encuentra normado explícitamente en que oportunidades debe hacerlo por un método o cuando por el otro.

Esta situación puede ser tema de discusión ante una fiscalización considerando que el contribuyente no logre demostrar y acreditar la elección de su operación toda vez que pudiese existir abuso de convenio, o simplemente la renta afecta es menos gravosa sobre entre otros temas, es por ello que las acciones BEPS se encargaron de establecer convenciones como el CbC para que los

países puedan tener la información necesaria y oportuna de estas operaciones con el fin de aminorar los incumplimientos tributarios o simplemente disminuir la evasión de las reorganizaciones multinacionales. Para lo cual con la reforma de la Ley 20.780, también cuentas con las normas anti elusivas, en lo que respecta cuando haya una postergación del impuesto o disminución de la Base imponible o evadir el hecho gravado.

2. CAPITULO : ACCIONES DE FISCALIZACION EN LA VENTA DIRECTA E INDIRECTA DE ACCIONES Y/O DERECHOS SOCIALES

2.1. Acciones de fiscalización

Conforme a los directrices que entrega año a año, el SII en su Plan Estratégico 2014-2018, publicó que a partir del AT 2015 se implementaría un Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario²⁵ (PGCT), la publicación de esta información es una práctica recomendada internacionalmente ya que lo que se busca es que los participantes del sistema tributario tengan conocimiento respecto de la diversidad y alcance de las acciones y lineamientos estratégicos en materia de fiscalización por parte del Servicio, de esta manera aumentar el cumplimiento tributario acotando las brechas en mediano y largo plazo.

Es así que para el año 2015²⁶ se identificaron y se caracterizaron segmentos de interés en Direcciones Regionales y Dirección de Grandes Contribuyentes a objeto de medir sus niveles de cumplimiento tributario e identificar las brechas con el fin de establecer acciones²⁷. Es dable señalar que, de acuerdo a las diversas fuentes de información nacionales²⁸ e internacionales, aquellos segmentos que presentan mayores riesgos para el sistema tributario son los correspondientes a grandes empresas multinacionales las que es más probables que ejecuten prácticas tributarias agresivas. En base a lo señalado El SII se estableció directrices en el PGCT basadas en; [...]; contribuyentes de alto

²⁵ <http://www.sii/noticias/2015>

²⁶ http://www.sii/_Pues bien, en el PGCT 2015 cobra especial relevancia las acciones relacionadas con: disminuir los altos niveles de evasión estimados en los últimos años; así como también fiscalizar sectores económicos que presenten condiciones específicas y, especialmente, la caracterización de brechas tributarias por territorio o Región, entre otros aspectos.

²⁷ http://www.sii_Acciones estructurales: destinadas a resolver situaciones de comportamiento tributario generales y transversales, usualmente dando lugar a cambios legales o interpretaciones administrativas- acciones preventivas; tratan acciones previas a la declaración de un impuesto o cumplimiento de una obligación tributaria, tienen por objetivo prevenir o disuadir un incumplimiento tributario o favorecer mayores niveles de cumplimiento y están la acciones correctivas, las cuales serán aplicadas posteriores al incumplimiento de una obligación y se podrán llevarse a cabo a través de tratamientos de tipo masivo, selectivo, integral, aleatorio o escalonado.

²⁸ <http://www.oecd.org>

ingresos y patrimonios; enfoque colaborativo con diferentes agrupaciones representativas de diversos segmentos empresariales y fortaleciendo la coordinación con otras instituciones públicas para desarrollar planes de fiscalización preventivos y correctivos²⁹. De igual forma se hizo con el ámbito internacional, estableciendo coordinación y colaboración, seguido del plan BEPS que la OCDE estableció³⁰. Este plan cuenta con 15 acciones que fortalecerán a los países con herramientas y reglas internacionales que permitan asegurar la imposición en el territorio donde se desarrolle la actividad económica y realmente se haya creado el valor agregado. En esta línea, Chile es parte de la comisión N° 11 (WP11)³¹ de la OCDE, y participa en la comisión JITSIC³², que estudia aquellos mecanismos y esquemas tributarios internacionales que pueden generar como consecuencias ventajas tributarias injustas e indebidas³³.

En base a lo señalado para el PGCT del 2016, se da a conocer las acciones de tratamiento tributario partiendo de la base de identificar las “obligaciones tributarias” básicas del contribuyente como; registrar, informar, declarar y pagar los impuestos, de tal forma identificar al contribuyente que no cumple, determinando las brechas y riesgos tributarios³⁴. Respecto al ámbito internacional, el plan de tratamiento esta dado en base la actitud del cumplimiento, caracterización y análisis del contribuyente, la que busca la correcta inclusión de las rentas obtenidas de enajenaciones de bienes en el exterior.

²⁹ <http://www.sii.cl>, como lo es la Superintendencia de Valores y Seguros SVS entre otras.

³⁰ <http://www.ocde.org>, Base Erosion and Profit Shifting, liderado por la OCDE. Dentro de los objetivos de este plan están aquellas planificaciones tributaria que solo buscan explotar los vacíos legales o el uso abusivo de convenios que permitan el traslado artificial de utilidades a potestades de baja o nula tributación, lo que trae como consecuencia disminución o ningún impuesto enterado en arcas fiscales, situación que debilitan el sistema tributario de cualquier nación.

³¹ <http://www.ocde.org>, WP11; Grupo de Trabajo N° 11 se formó en 2013 con la responsabilidad, en virtud del proyecto BEPS para el desarrollo de recomendaciones para arreglos de falta de coincidencia híbridos (Acción 2), controlados por empresas extranjeras (Acción 3), la deducción de intereses (Acción 4) y de divulgación obligatoria (acción 12).

³² <http://www.ocde.org>, Centro de Colaboración en Información Conjunta sobre Refugios Tributarios Internacionales (JITSIC, sigla en inglés)

³³ En octubre de 2015 se aprobó por los Ministros de Hacienda de los países miembros de la OECD y del G20, el Plan de Acción BEPS (Erosión de la base imponible y traslado de beneficios).

³⁴ La versión del PGCT 2016 es en concordancia de las facultades otorgadas al SII por la Ley N°20.780 de 2014, la que modifica distintas disposiciones del sistema tributario, y la Ley N°20.899 de 2016, que introdujo diferentes simplificaciones y precisiones particularmente en materias de colaboración e incentivo del cumplimiento tributario, ambas sobre Reforma Tributaria.

En base a lo antes señalado y a las última reformas tributarias mediante la cuales se le han entregado facultades de fiscalización al SII, específicamente respecto a las operaciones establecidas en el art. 10 de la LIR, es que han surgido nuevas obligaciones accesorias para los contribuyentes, declaraciones juradas, en adelante DJ, que le permitirán sentar la base de las estrategias de fiscalización sobre quienes han incumplido sus obligaciones tributarias de informar, ya sea por error, desconocimiento o con intención respecto de aquellas operaciones realizadas en el exterior.

2.2. Herramientas de fiscalización nacional

Para cautelar los intereses fiscales, el Director³⁵ ha establecido solicitudes de información a través de DJ, las que proveen de información relevante sobre inversiones, ingresos y otras operaciones que pueden influir en el pago de un impuesto, como también de aquellas rentas devengadas o percibidas que los contribuyentes deben declarar en el ámbito Internacional³⁶. Es por ello que el SII ha adaptado sus instrucciones administrativas y realizado alianzas internas para dar cumplimiento a lo establecido por el legislador lo cual lo ha llevado a reestructurar algunas DJ o crear nuevas.

2.2.1. Declaraciones Juradas

En este trabajo solo revisaremos las siguientes que son la DJ 1913, 1921 y 1937, las cuales tienen que ver con el ámbito de fiscalización internacional que permitirán contribuir a las estrategias de fiscalización del Servicio sobre los contribuyentes que forman parte de un grupo multinacionales.

³⁵ <https://www.bcn.cl>, Artículo 6° del Código Tributario D.L. 830, El Director, puede interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación en materia tributaria.

³⁶ <https://www.sii.cl>, Tal es así, que, en el penúltimo inciso, del N° 3, del art. 58 de la LIR, establece que el SII podrá exigir una declaración al enajenante de los títulos o instrumentos extranjeros, a su representante, a la sociedad o entidad constituida en Chile, o al adquirente de los mismos, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, en la cual se informe: a) El precio o valor de enajenación de los títulos, D°, cuotas o acciones a que se refiere el inciso 3°, del artículo 10 de la LIR; b) El valor corriente en plaza de los activos subyacentes situados en Chile a que se refiere el inciso 3°, del artículo 10 de la LIR.

a) **Declaración Jurada Anual de Caracterización Tributaria Global F- 1913**³⁷

Su objetivo es “obtener información cualitativa en materia de procesos que revisten interés para efectos de la caracterización de los grandes contribuyentes. Su vigencia es a partir del AT 2016, permite al SII profundizar el conocimiento de los grandes contribuyentes nacionales e internacionales y sus operaciones con el fin de diseñar estrategias diferenciadas para focalizar la fiscalización y así reducir la brecha de incumplimiento.

Los contribuyentes que están obligados a presentarla son los clasificados al 31 de diciembre de cada año en el segmento de grandes empresas³⁸. En ella se debe informar el grupo o holding empresarial al que pertenece, el porcentaje de ingresos que representan las operaciones efectuadas con empresas relacionadas. También debe informar las reorganizaciones empresariales que pudieron haberse realizado y su resultado correspondiente³⁹. Respecto a las operaciones internacionales el SII, exige que se informe si la compañía ha llevado o está llevando a cabo la consumación de una estructura que genere un beneficio económico o tributario que involucre entidades extranjeras, con o sin relación, y si se incluye un interés en entidades extranjeras un traslado de funciones.

b) **Declaración Jurada Anual sobre Operaciones en el Exterior F-N°1921**

Esta es la declaración específica relacionada con las operaciones del art. 10 y 58 N°3 de la LIR⁴⁰. Su vigencia es a partir del 01 de enero del 2013, AT 2014.

³⁷ https://www.sii.cl_Resolución Exenta N° 110 del 24 de diciembre del 2015, subdirección de fiscalización de análisis selectivo del cumplimiento tributario.

³⁸ https://www.bcn.cl_su retardo u omisión es sancionada, según lo dispuesto en el N° 1 del art. 97 del C.T. y en caso que la entrega la información declarada sea incompleta o errónea se aplicará infracción del art. 109 del mismo texto.

³⁹ [https://www.sii.cl_Instrucciones de la declaración. De igual forma debe declarar las inversiones relacionados con instrumentos financieros y/o contratos de derivados. Por otro lado, debe declarar si ha destinado más del 30% del EBITDA contable de la empresa a solventar gastos financieros, \[...\], asimismo indicar si existen en la empresa deudas vigentes por financiamiento obtenidos con terceros, nacionales o extranjeros, y con empresas relacionadas, y si dicho financiamiento ha sido destinado para financiar otras entidades relacionadas. Las internaciones de bienes de capitales informando su origen y valor \[...\]](https://www.sii.cl_Instrucciones de la declaración. De igual forma debe declarar las inversiones relacionados con instrumentos financieros y/o contratos de derivados. Por otro lado, debe declarar si ha destinado más del 30% del EBITDA contable de la empresa a solventar gastos financieros, [...], asimismo indicar si existen en la empresa deudas vigentes por financiamiento obtenidos con terceros, nacionales o extranjeros, y con empresas relacionadas, y si dicho financiamiento ha sido destinado para financiar otras entidades relacionadas. Las internaciones de bienes de capitales informando su origen y valor [...])

⁴⁰ Res.Exc. N°65 del 30.07.15, fija reglas para correlacionar inv. y pasivos del art. 10 Y 58 N°3 LIR.

Los contribuyentes obligados a presentarla, son los no domiciliados ni residentes en Chile, que realicen operaciones según artículo 10 de la LIR. cuando la totalidad o una parte del valor de estos se encuentre representado por uno o más de los activos subyacentes situados en Chile y por otro lado según lo establecido en el inciso sexto del N° 3 del art. 58 del mismo texto, el SII puede exigir al enajenante, a su representante en Chile o a la sociedad, entidad constituida en el país o al adquirente, que informe el precio o valor de enajenación de los títulos, derechos, [...] y el valor corriente en plaza de los activos subyacentes directa o indirectamente situados en Chile como también su determinación del mayor valor correspondiente como su forma de pagos entre otros antecedentes. Esta declaración debe ser presentada haya o no impuestos por pagar, según lo establecido en la Res. EX. 65/2015 del resuelvo N°2.

Si bien, la no presentación, será sancionada según el art. 97 N°15, esta medida no es una sanción drástica por lo que el contribuyente no se siente presionado a presentarla y esta situación puede llevar al SII a pasar por alto diversas operaciones si no cuenta con elementos internos que pueden dar aviso de este tipo de operaciones, como por ejemplo podría ser macar aquellos contribuyentes que sus socios sean extranjeros y que realicen cambios societarios si bien no, le entrega si la operación es directa o indirecta, pero da cuenta de que algo ha sucedido en el exterior.

c) Declaración Jurada Anual sobre el Reporte País por País F- N°1937

La presentación de esta declaración es un anexo que viene a complementar la declaración N°1907 sobre precios de transferencia, sin embargo, lo que busca el Servicio es contar con información más acabada para establecer sus estrategias de fiscalización⁴¹.

⁴¹ Esta declaración se establece su obligación de presentarla en la Res. Ex. 126 del 27/12/16, la cual deroga y refunde lo dispuesto en la Res. Ex. N°14 de 2013 del SII que establece la obligación de presentar declaración jurada anual informativa de precios de transferencia en la presente resolución y además establece obligación de presentar declaración jurada anual denominada “reporte país por país” a contribuyentes que indica. Esta declaración es un anexo a la N°1907.

El contribuyente debe informar, una lista de todos los países donde la entidad integra o pertenece a un Grupo de Empresas Multinacional, y sus correspondientes operaciones. Todos estos antecedentes le otorgan base de información al SII para efectuar planes de fiscalización respecto a las operaciones realizadas en el extranjero. Esta declaración nace en cumplimiento del estándar establecido en el proyecto BEPS N°13 mediante la cual ciertos países, incluido Chile, acordaron establecer la obligación para este grupo de contribuyentes, y reúnan ciertas condiciones⁴², los cuales deben informar anualmente a las administraciones tributarias sus operaciones. Los contribuyentes obligados a presentarla son la entidad matriz o controladora del Grupo de Multinacional⁴³ o la Entidad que integra o pertenece al Grupo⁴⁴, para brindar intercambio de información automática. Esta información será compartida en una plataforma con los países contratantes del MAAT, enfocada a precio de transferencia, pero también será base para las operaciones del art.10 y 58N°3 (LIR).

2.2.2. Legislación interna

La normativa interna como herramienta de fiscalización de las operaciones de venta indirecta, a nuestro parecer, resulta un poco débil, si bien el legislador entrega la facultad en el artículo 10 de la LIR de gravar aquellas operaciones, sin embargo, actualmente el órgano competente carece de los medios con los cuales puede llevar a cabo estas fiscalizaciones, por lo que solo se debe amparar en las instrucciones de jurisprudencia interna dejando toda la responsabilidad al contribuyente de informar. Por consiguiente, el órgano fiscalizador se ampara en la facultad que se le entrega al Director del SII según el art. 6 del C.T. en lo que respecta a establecer obligaciones accesorias para los contribuyentes, siendo

⁴² http://www.sii.cl_Requisitos según anexo N°4 y 6 de Res. Ex. N°126, 26 de diciembre del 2017.

⁴³ www.bcn.cl art.10 LIR. Entidades que tenga residencia en Chile para los efectos tributarios, en la medida que los ingresos del conjunto de entidades que formen parte de dicho Grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período tributario correspondiente, sea al menos de 750 millones de euros [...], según el T/C observado al 31 de diciembre del año anterior, de acuerdo a la información publicada por el Bco. Central de Chile. equivalen a \$523.882.500.000.- según T/C Euro 698.51

⁴⁴ Entidades que tenga residencia en Chile para los efectos tributarios, y que haya sido designada por la entidad matriz o controladora de dicho Grupo, como la única sustituta de éste, para efectos de presentar la Declaración Jurada “Reporte País por País” en su país de residencia tributaria, a nombre de la entidad matriz o controladora.

estas exigibles mediante el artículo 29 del mismo cuerpo legal⁴⁵. Ahora bien, respecto a los responsables de la presentación de las declaraciones, el artículo 34 del C.T. establece que están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los antecedentes informados en las declaraciones, los actores involucrados.

a) Facultades del SII

En relación a las operaciones de venta indirecta, la ley establece que sólo en el caso de que la enajenación se realice en el contexto de una reorganización de un grupo empresarial⁴⁶ y no se haya generado en la operación una renta o mayor valor para el enajenante⁴⁷ las disposiciones del Art. 10 de la LIR no serían aplicables. Ahora bien, para determinar el valor de mercado de las acciones o derechos sociales enajenados en el exterior, el SII podrá ejercer la facultad establecida en el artículo 41 E⁴⁸ de la LIR. En caso que no sean las dos situaciones antes descritas el servicio podrá hacer uso de la facultad establecida en el artículo 64 y 17 N° 8 inciso 5° del C.T., cuando el precio o valor de enajenación, que conste en el contrato o convención respectiva, difiera del valor de mercado.

Por otro lado, tenemos las normas anti-elusivas, de acuerdo a los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quater 5 quinquies del C.T., estas recientes normas aprobadas en Chile para evitar los ilícitos de Abuso y Simulación, están también “implícitas” dentro del marco de BEPS y rigen a contar del 30.09.2015 para aquellas planificaciones tributarias agresivas con un afán “elusivo”, las cuales no se amparan expresamente por una opción establecida en la Ley y cuyas operaciones, transacciones, actos, contratos, etc. no se traduzcan en una legítima razón

⁴⁵ www.sii.cl _ Art. 29 del C.T. La cual indica la importancia de presentar DJ dado a que son elementos claves para determinar la procedencia o liquidación de un impuesto, en conformidad con las normas legales o reglamentarias y con las instrucciones que imparta la Dirección incluyendo toda la información que fuere necesaria.

⁴⁶ según éste se define en el artículo 96, de la ley N° 18.045

⁴⁷ <http://www.bcn.cl>_ De acuerdo a las modalidades establecidas en el art. 58 número 3) de la LIR.

⁴⁸ <http://www.bcn.cl> Artículo 41 E de la LIR [...] inciso 3 “Se entenderá por precios, valores o rentabilidades normales de mercado los que haya o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables, considerando, [...], el Servicio podrá impugnarlos fundadamente, conforme a lo dispuesto en este artículo”

económica-financiera, estas normas claramente apuntan a los grandes contribuyentes, de manera análoga con el plan BEPS y las cuales podrían ser aplicadas en aquellas operaciones del art. 10 de la LIR según corresponda respecto de la elección de efectuar la venta del bien si directa o indirectamente.

b) Responsable de las diferencias de impuestos.

En aquellas situaciones cuando el impuesto no sea enterado de acuerdo a la normativa vigente, el SII con los antecedentes que obran en su poder, podrá liquidar y girar el impuesto adeudado al adquirente extranjero de las acciones o derechos sociales enajenadas por la entidad extranjera. En conjunto será responsable solidariamente la entidad subyacente en Chile⁴⁹.

2.3. Herramientas de fiscalización internacionales.

2.3.1. Normas Internacionales.

En el ámbito internacional también se está viviendo una implementación de reforma tributaria, específicamente, nos referimos a aquellos países miembros de la OCDE, y el grupo G20⁵⁰, que desde el 2010 están trabajando en el denominado plan BEPS⁵¹, y que da cuenta de un Plan de 15 Acción⁵², este plan forma parte del Derecho Internacional Tributario creado por la OCDE. La idea, es crear un estándar mínimo de buenas prácticas en la tributación internacional entre los países de la OCDE, evitar el abuso de los Convenios (CDTI) y el uso inapropiado de los territorios de baja tributación o paraísos fiscales utilizando planificaciones tributarias agresivas, entre otros temas. La paulatina ejecución de estas acciones

⁴⁹ <http://www.bcn.cl> Artículo 58 N° 3 inciso quinto de la LIR.

⁵⁰ G20, Es un Grupo intergubernamental fundado en 1998, de 19 países más industrializados y la Unión europea, su objetivo la cooperación entre países en el ámbito del sistema financiero, que estudia, revisa y promueve discusiones de temas industrializados y otros temas.

⁵¹ <http://www.oecd.org> _("Base Erosion and Profit Shifting" (Erosión de la Base Imponible y el traslado de Beneficios).

⁵² <http://www.oecd.org> _Las Beps, se basan en tres pilares fundamentales; coherencia, entre los sistemas impositivos locales para evitar brechas de elusión; sustancia, que las multinacionales realmente realicen operaciones transfronterizas contribuyan a un real valor agregado y; transparencia, que provee certeza jurídica utilizando como base el intercambio de información tributaria entre los países.

y la modificación del art. 10 de la LIR ha ido permitiendo a Chile nutrirse de herramientas para para ejecutar estrategias de fiscalización sobre las operaciones realizadas en el exterior, ya que anteriormente solo se contaba con el intercambio de información establecida con algunos países con los cuales firmó CDTI.

Es en este contexto que el SII, en su PGCT utiliza como una de sus bases el plan BEPS, y es por eso la creación⁵³ de la DJ 1913, 1921 y 1937. Ahora bien, estas son declaraciones en que la responsabilidad de informar recae sobre el contribuyente, no obstante, el SII también contará con las fuentes externas las cuales tendrán su origen en las normas que comenzaremos a analizar.

2.3.2. Convenios para evitar la Doble Tributación

En el ámbito internacional, hasta ante del proyecto BEPS, solo se contaba con el intercambio de información de los CDTI⁵⁴, sin embargo, no operaban como herramienta para la fiscalización de aquellos contribuyentes con planificaciones agresivas o simplemente acciones que contribuían a la evasión fiscal, éstos por sí solo no eran suficientes, ya que operaban como intercambio de información por solicitud, esto es, previo requerimiento por el Estado requirente al requerido. Es así como, en julio del 2017, 76 jurisdicciones, incluido Chile, expresaron su voluntad sobre un convenio multilateral innovador ante la OCDE, que vendría a complementar los convenios ya existentes, para implementar las medidas fiscales tratadas en el plan BEPS OCDE / G20⁵⁵.

La aplicación de los CDTI a las rentas e impuesto que establecen los artículos 10 y 58 N°3 de la LIR se debe recurrir a lo dispuesto en cada convenio

⁵³ http://www.sii.cl_DJ_1913_caracterización_de_los_contribuyentes_1929_informe_sobre_operaciones_en_el_exterior_y_1937_informe_de_operaciones_país_por_país

⁵⁴ http://www.sii.cl/_Conventions_for_the_avoidance_of_double_taxation

⁵⁵ <http://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>. Este convenio es el 1º tratado multilateral de este tipo, permite a las jurisdicciones para la transposición de los resultados del proyecto BEPS. Este convenio fue desarrollado donde participaron más de 100 jurisdicciones lo que significa modificar más de 1.100 tratados. La entrada en vigor se espera que sea a principios del año 2018.- Quedando así, a firme la Convención multilateral para implementar Tratado Fiscal con medidas destinadas a prevenir la erosión base y desplazamiento de los beneficios ("instrumento multilateral" o "MLI").

para determinar la situación tributaria de la renta que se determine. Esto debido a que las normas de los CDTI suscritos por Chile, se refieren a las ganancias de capital u otras rentas, las que presentan diferencias importantes entre sí, y por ello no se puede establecer una regla única de aplicación del impuesto del artículo 58 N°3 de la LIR en el contexto de los Convenios, sino que se debe considerar lo que dispone cada uno de ellos en particular.

2.3.3. Convenciones

Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria (MAAT)⁵⁶

Chile ha firmado la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, cabe hacer presente que con fecha 07 de noviembre el Ministerios de Relaciones exteriores publicó en el D.O. el Decreto N°104 de fecha 07.11.2016 donde se había promulgó la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria (MAAT), sobre el intercambio de información.

Esta asistencia incluye el intercambio de información para fines tributarios entre las jurisdicciones involucradas. Ahora bien, la información solicitada se enmarca en la fiscalización de los riesgos inherentes a precios de transferencia, sin embargo, el tipo de información que se puede intercambiar puede ser diversa, facilitando los procesos de fiscalización de los impuestos. Las normas involucradas son:

a) Intercambio automático de Información para fines fiscales (CRS)⁵⁷

Respecto a esta norma en el 2014 se trabajó en el establecimiento de un estándar global único y común de intercambio automático de información de cuentas financieras (CRS) dirigido a poner fin al secreto bancario. Pues bien, en

⁵⁶ <http://www.minrel.gob.cl> (“Convención MAAT” por sus siglas en inglés), la cual había sido suscrita por el gobierno de Chile el 24 de octubre del 2013. El objetivo de la MAAT es para que los Estados adopten medidas para hacer efectiva la cooperación internacional, teniendo presente la necesidad de proteger la confidencialidad de la información y tomando en cuenta los instrumentos internacionales para la protección de la privacidad y el flujo de datos personales.

⁵⁷ <http://www.oecd.org> _sigla en inglés (Common Reporting Standard).- tuvo su origen en la OCDE en el 2009 en el Foro global de transparencia e intercambio de información para fines fiscales, luego en el año 2010 se modificó la MATT mutua en materia fiscal con el fin de abrirlo a todos los países especialmente para abrir el acceso a la información bancaria.

marzo del 2017, la OCDE publica el estándar para el intercambio automático de información financiera para fines fiscales⁵⁸, la cual contiene un modelo de acuerdo de autoridad competente, las normas de información común y guía para los usuarios del CRS entre otros temas.

A septiembre del 2017, se han comprometido públicamente, incluido Chile, 102⁵⁹ jurisdicciones, a poner en práctica el CRS, 49 de ellas implementan el CRS a partir de septiembre del presente año y otros 53 inician en septiembre de 2018.- La implementación del CRS requiere tanto la normativa interna de cada jurisdicción para asegurar que las instituciones financieras identifiquen correctamente y el informe de las cuentas mantenidas por no residentes, y un marco jurídico internacional para el intercambio automático de información. En abril del 2017 se aprobó el reglamento N° 418 de fecha 03 de abril del 2017 del Ministerio de Hacienda el cual fija las obligaciones de identificación de cuentas financieras en conformidad a la Convención MAAT⁶⁰. La información reportada por las entidades correspondientes será compartida con las diversas jurisdicciones a partir del 2018⁶¹.-

b) Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes país por país⁶².

Esta es una obligación que nace en respuesta a la BEPS 13⁶³. Chile junto a otros 34 países miembros de la OCDE en enero del 2016, firmaron el primer Acuerdo Multilateral entre autoridades competentes para el Intercambio de Informes país por país (CBC) sobre operaciones globales de las multinacionales.

⁵⁸ <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition-9789264267992-en.htm>.

⁵⁹ Nómina de Jurisdicciones suscrito CRS; <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>

⁶⁰ Este reglamento en su elaboración contó con la participación del sector público y privado desde agosto de 2016, conformada por miembros del sector privado; Asociaciones de Fondos Mutuos y de Inversión (ABIF), Compañías de Seguros, Cooperativas, principales auditoras de impuestos, etc.) y del sector público (SII, Superintendencia de Pensiones, UAF, etc.).

⁶¹ www.sii.cl_ SII recibirá información de más de 100 jurisdicciones, incluidos paraísos fiscales.

⁶² Country by Country Report Multilateral Competent Authorities Agreement.

⁶³ Denominada “Documentación sobre Precios de Transferencia y el Reporte País por País”

Lo que se busca con este acuerdo es obtener una visión global de las operaciones como también su distribución territorial, tanto de sus ingresos percibidos o devengado como de sus actividades económicas y que impuestos pagan en las distintas jurisdicciones fiscales el cual será utilizado como instrumento de evaluación de riesgo para las administradoras fiscales. La obligación de presentar el CbCR es exclusivamente para las compañías multinacionales (EMN) en la jurisdicción de la casa Matriz que perciban ingresos consolidados sobre 750 millones de euros. Sin embargo, si el país de domicilio de la casa matriz no ha implementado el CbCR en su sistema tributario, las EMN deberán presentarlo en el país donde tengan lugar sus actividades más importantes. Su vigencia es a partir del AT 2017.

Todo lo antes señalado, este avance ha surgido posterior a la Ley 20.630 las tres nuevas DJ 1913, 1921, y 1937 en conjunto con el plan Beps y sus nuevas normas como los son el MAAT, CRC, CRS, y LOS CDTI, le permitirán al SII establecer estrategias de fiscalización más efectiva y eficiente a través de su plan PGCT ya que apuntará a un segmento específico del universo de contribuyente, que son las multinacionales, el cual podrá fiscalizar con el objeto de proteger la base tributaria nacional. Sin embargo, no considera aquellos contribuyentes que no son o no forman parte de una multinacional, es aquí donde el Servicio debe estar alerta y estudiar como fiscalizar sin que la información dependa de la voluntad del contribuyente de presentar o no las DJ. Por ej., respecto al HG, del valor del activo subyacente, se puede marcar a este contribuyente y generar una alerta para fiscalizar cuando su capital propio o su patrimonio financiero supere las UTAs 210.000⁶⁴ o cuando estos contribuyentes tienen como propietarios socios extranjeros y realicen cambio a sus estatutos de igual a aquellos que tienen participación en entidades situadas según la nómina del 41D y relacionarla con la DJ1907. Existen formas de fiscalizar y que no necesariamente depende del intercambio de información o de la voluntad del contribuyente. Por consiguiente, el HG difícil de abordar, sería los que sobrepasen los ingresos 750 mill. euro.

⁶⁴ Formulario 22 declaración de Impuesto a la Renta código 643, 844

3. CONCLUSIÓN

El proceso de adecuar nuestra legislación de forma tal de ir cerrando brechas ante procesos de reorganización agresivos, conductas elusivas de los contribuyentes y el avance vertiginoso en la forma de hacer negocios a nivel internacional ha sido lento y más bien reactivo hasta el día de hoy.

Junto con lo antes señalado, se conjugan las herramientas con que cuenta el ente fiscalizador, las que de forma progresiva se están armonizando con las tendencias internacionales.

Este es el contexto en el que se ha desarrollado nuestra legislación tributaria en cuanto a lo que hemos denominado “Ventas Indirectas” en el desarrollo de este estudio. En virtud de los análisis formulados hemos concluido que existe una asimetría en las mecánicas establecidas para determinar la renta gravada proveniente de dichas operaciones, de acuerdo con lo establecido en el artículo 58 N°3 letras (a) y (b), sin embargo, dicha asimetría no se debe a omisiones de conceptos o conceptos mal capturados por la norma, sino que simplemente a mecánicas distintas que se utilizarían en contextos distintos, dependiendo de la calidad y cantidad de información con que cuente el contribuyente, por otra parte, dichas alternativas forman parte de la legítima y razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la ley, por cuanto no constituirán elusión.

Adicionalmente, hemos demostrado que las rentas gravadas determinadas en virtud del artículo 58 N°3, por regla general, tendrían una tendencia a ser más altas que las que se obtendrían de realizar una venta directa. Consideramos que, si el contribuyente evalúa realizar una venta indirecta en lugar de una enajenación directa, basado en el solo hecho de obtener una ventaja tributaria, **se configuraría**

una conducta elusiva, pues no habría resultados económicos o jurídicos importantes que permitan sustentar la decisión.

Con todo, también es posible concluir que, si bien el SII hoy en día se encuentra en un mejor pie y cuenta con mayores y mejores herramientas para ejecutar sus procesos de fiscalización, dicha información se encuentra diseminada en diversas fuentes, faltando actualmente alguna herramienta que las sintetice.

Por último, se puede concluir que de implementarse una metodología de fiscalización proactiva a partir de la información con que hoy se cuenta, sumada a la información que se podría recibir mediante la ejecución de los convenios de intercambio de información, esta solo permitiría generar indicadores de alerta ante ciertas situaciones, no garantizando del todo la detección de operaciones de venta indirecta no informadas por los contribuyentes, sin embargo, a nivel operacional el SII, de igual forma podría fiscalizar aquellos contribuyentes que no se encuentran considerados como multinacional y además no que contarían con la información de intercambio, no obstante, utilizando las acciones básicas del PGCT como lo es el de registrar, es decir, cuando los contribuyentes hacen modificaciones a los estatutos o hay variación entre un año y otro respecto a su patrimonio tanto tributario como financiero cuando este supere lo establecido en el art. 10 respecto al valor de los activos subyacentes como también a las participaciones de los socios extranjeros, estas acciones pueden servir como herramientas internas de fiscalización para auditar posibles hechos gravados y que no depende de la voluntad del contribuyente de informar sus operaciones en la declaraciones juradas requeridas.

4. BIBLIOGRAFÍA

Autores

- Celis B., P. Elementos de Derecho Constitucional y Constitución de la República. 1.939, Caracas, Venezuela, Editorial Elite, pág. 62.
- Vid Giannini, Madrid, 1957 Instituciones de Derecho Tributario, Ed. De Derecho Financiero (traducción del profesor Sr. Fernando Sainz de Bujanda) pág. 85
- J. Lozano Serrano, G. Tejerizo López , Martín Queralt, Madrid, 1995, Curso de Derecho Financiero y Tributario 6ta edición, Madrid, 1995, pág.358.

Decretos

- Decreto Ley N° 824 del 27 de diciembre de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Decreto Ley N° 830 del 27 de diciembre de 1974 Sobre Código Tributario.

Leyes

- Ley N° 20.630 del 27 de septiembre de 2012, Perfecciona la legislación tributaria y financia la Reforma Educacional.
- Ley 19.840, de fecha 13 de noviembre de 2002, establece normas tributarias para que empresas con capital del exterior puedan efectuar inv. desde Chile en el extranjero.
- Ley N° 20.416 del 03 de febrero del 2010, fija normas especiales para las empresas de menor tamaño.

Reglamentos

- Reglamento N° 418 de fecha 03, abril del 2017 publicación en Diario Oficial el 05 DE Julio del 2017, el que fija las obligaciones de identificación de cuentas financieras.

Circulares

- Circular N° 14 del 07 de marzo del 2014, Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.630, a la Ley sobre Impuesto a la Renta, relacionadas con la tributación internacional.

Resoluciones Exentas

- Resolución exenta N° 110 del 24 de diciembre del 2015, subdirección de fiscalización de análisis selectivo del cumplimiento tributario. Establece Declaración Jurada N° 1913, de caracterización tributaria global a los contribuyentes que señala.
- Resolución exenta N° 126 del 27 de diciembre del 2016, deroga y refunde lo dispuesto en la resolución del servicio de impuestos internos ex. N° 14 de 2013 que establece la obligación de presentar declaración jurada anual informativa de precios de transferencia en la presente resolución y además establece obligación de presentar declaración jurada anual denominada “reporte país por país” a contribuyentes que indica.
- Resolución exenta N° 65 del 30 de Julio del 2015 Fija formato e instrucciones de llenado de la declaración formulario n° 1921 sobre las enajenaciones a las que se refieren los artículos 10 inciso tercero y 58 n° 3, de la LIR y establece reglas para correlacionar inversiones y pasivos según lo señalado en el artículo 10 de la LIR.

Web

- <http://www.bcn.cl>_ Biblioteca del Congreso Nacional
- <http://www.sii.cl>_ Servicio de Impuestos Internos
- <http://www.hacienda.cl>_ Ministerio de Hacienda
- <http://www.oecd.org> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- <http://www.minrel.gob.cl>_ Ministerio de Relaciones exteriores.

Otros

- Extracto del Paper “Aplicación del Plan BEPS, un desafío internacional”, en el marco del 10° Foro de Administración Tributaria, organizado por la OCDE en Beijing, República Popular China, el pasado 11 y 13 de mayo de 2016”.
- Mensaje Presidencial, N° 182-360 de fecha 02 de agosto del 2012, discusión parlamentaria de la ley 20.630.
- Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, suscrito por Chile el día 24 de octubre de 2013, ratificado por el Honorable Congreso Nacional el día 5 de nov. de 2015 y publicado en el Diario Oficial el día 7 de noviembre de 2016.
- Plan de Acción BEPS (Erosión de la base imponible y traslado de beneficios).
- Plan de gestión del cumplimiento Tributario 2015 (PGCT), del SII

- Plan Estratégico 2014-2018, del Servicio de Impuestos Internos.
- Centro de Colaboración en Información Conjunta sobre Refugios Tributarios Internacionales (JITSIC, sigla en inglés).
- Grupo de Trabajo N° 11 se formó en 2013 con la responsabilidad, en virtud del proyecto BEPS para el desarrollo de recomendaciones para arreglos de falta de coincidencia híbridos (Acción 2), controlados por empresas extranjeras (Acción 3), la deducción de intereses (Acción 4) y de divulgación obligatoria (acción 12).

5. VITA

- **Juan Carlos Carreño:**

Contador Público y Auditor de la Universidad de Valparaíso; Ingeniero Comercial de la Universidad Alberto Hurtado; Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión. Universidad de Valparaíso; Licenciado en Ciencias en la Administración de Empresas. Universidad Alberto Hurtado; Diplomado en Tributación Internacional, Facultad de Economía y Negocios, de la universidad de Universidad de Chile; Egresado de Magister en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, de la Universidad de Chile; Ayudante de Cátedras de Contabilidad para no Especialistas e Impuestos Personales, Diplomado en Tributación de la Empresa, Facultad de Derecho, Universidad de los Andes. Actualmente miembro de PricewaterhouseCoopers, Senior Manager del departamento de Asesoría Legal y Tributaria. Experiencia en Auditorías Tributarias a empresas nacionales e internacionales de diversos rubros y tamaños, Due Diligences Tributarios, asesoría y consultoría en temas específicos de cada cliente, entre otras actividades. Actualmente liderando un equipo de trabajo compuesto de 7 personas y administrando una cartera de clientes mixta en áreas de negocio.

- **Paulina Basaez Rubilar**

Contador Público y Auditor con mención en Gestión Tributaria, de la Universidad del Bio Bío; Licenciada en contabilidad y Gestión de la Universidad del Bio Bio; Diplomado en Gestión Financiera de Instituciones Públicas de la Universidad de Chile; Egresada de Magister en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, de la Universidad de Chile. Diplomado de Evaluación y Análisis de la Ejecución Presupuestaria del Instituto de Asuntos Público de la Universidad de Chile; Diplomado de Tributación en el Comercio Exterior en la Escuela Superior Comercio Exterior Santiago. Monitora de operación Renta, introducción a la Reforma de la Ley 20.780, y 14 ter de la LIR de la escuela de capacitación del Servicio de Impuesto Internos y Colegio de

Contadores; Ayudante de impuesto Global Complementario de la Universidad Santo Tomas. Actualmente, Fiscalizadora del Servicio de Impuesto Internos. Y subrogante de un grupo constituidos por 10 personas. Con experiencia en auditorias tributarias de diversos segmentos, Fiscalización en incumplimiento tributario, detección de fraudes, atención de IVA Renta en primera línea entre otras funciones. Como también Directora del Gremio de Asociación de Fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos de la Regional Oriente con 300 asociados a la fecha.