



CERTIFICADOS DE RESIDENCIA, ANÁLISIS DE SU REGULACIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO CHILENO

Rodrigo Winter Salgado

LL.M. en Tributación Internacional, Universidad de Florida.
Magíster Derecho Tributario, Universidad de Chile.
Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile.

Pablo Góngora Jercic

LL.M. en Tributación Internacional, Universidad de Florida
Magíster en Gestión mención en Tributación Nacional, PUCV.
Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

RESUMEN

El presente trabajo de investigación desarrolla conceptos fundamentales sobre la determinación de la presencia fiscal de los contribuyentes, su evolución normativa, y método de acreditación mediante la presentación de certificados de residencia. Asimismo, se describe el estado de situación actual de la regulación de los certificados de residencia en el ordenamiento jurídico chileno, acompañado de una visión crítica y propositiva de la normativa vigente y pronunciamientos administrativos sobre el particular que sugiere cambios futuros en la ley tributaria chilena para otorgar mayor certeza y seguridad jurídica de los contribuyentes.

Palabras clave: Presencia fiscal, domicilio, residencia, certificados de residencia, beneficiario efectivo.

1. INTRODUCCIÓN

Vivimos en tiempos de cambios fundamentales en el Derecho Tributario Internacional. Con fecha 31 de octubre de 2021, los líderes del G-20 aprobaron el acuerdo final alcanzado el 8 de octubre de dicho año por 136 países que aceptaron unirse al nuevo Pilar I y II de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, “OCDE”), con el objetivo de reformar el sistema impositivo transfronterizo en miras de lograr que las empresas multinacionales (en adelante, “MNE”) paguen una cantidad justa de impuestos donde sea que estas operen.¹ Dentro de la batería de medidas que componen dicha propuesta destaca la incorporación de un impuesto mínimo global corporativo con tasa 15% que aplicará para aquellas MNE que superen un patrimonio neto de 750 millones de euros.² Con esto, la OCDE proyecta que se generarán más de 150 billones de euros a título de ingresos fiscales a nivel mundial. Es a la luz de dicho contexto que se hace fundamental revisitar la forma en que opera el sistema tributario internacional y sus efectos en Chile.

Como hemos desarrollado en otros trabajos de investigación, el conjunto de reglas que gobierna la tributación transfronteriza se compone por las reglas de tributación interna de los Estados, los convenios para evitar la doble tributación (en adelante, “CDTI”), y otros instrumentos de Derecho Internacional para jurisdicciones específicas (por ejemplo, las regulaciones y las directrices en la Unión Europea). Entre estas, debido a la importante cantidad de CDTI celebrados, la doctrina y jurisprudencia especializada han reconocido que estos son la principal fuente de los derechos y obligaciones impositivas transfronterizas en el Derecho Tributario Internacional.³

El sistema normativo descrito encuentra sus orígenes en el trabajo realizado por la Liga de Las Naciones. A partir de aquél, la comunidad internacional desarrolló los principios tributarios fundamentales que regulan el establecimiento de impuestos en las actividades transfronterizas, a saber: tributación en el país de residencia, establecimientos permanentes, impuestos reducidos en la jurisdicción donde se encuentre la fuente generadora de renta, créditos y métodos de exención de la doble imposición subyacente, entre otros.⁴ Sobre éstos, uno de los pilares

1 OCDE. 2021. “Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges arising from the Digitalization of the Economy.” [en línea] <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. [consulta: 27 de diciembre de 2021].

2 Ibid. Cit. N°1. P.6.

3 BRAUMANN, C, 2020. Taxes and Custom: Tax Treaties as Evidence for Customary International Law. *En*: Journal of International Economic Law. Volume 23°. Issue 3°. Oxford, Oxford University Press. P. 748.

4 J. AULT. Hugh, 2013. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. *En*: Tax Notes International. Volume 70, Number 12. P. 1195.

centrales del Derecho Tributario Internacional corresponde a la determinación de la presencia fiscal de los contribuyentes, pues esta gatilla la aplicación de un conjunto de normas que regula la procedencia del ejercicio de la soberanía tributaria de un Estado sobre sujetos de derecho determinados.

En Chile, la determinación de la presencia fiscal de un contribuyente en una jurisdicción determinada exige que el particular interesado presente al Servicio de Impuestos Internos (en adelante, “SII”), un certificado de residencia. La regulación legal chilena sobre estos instrumentos es ínfima por lo que, como en tantos otros casos, el ente fiscalizador se ha visto enfrentado a una necesidad histórica de ejercer su facultad interpretativa para dar una solución concreta a los contribuyentes que requieren de su procedencia.

En este trabajo de investigación analizaremos los conceptos de residencia y domicilio a la luz de los Convenios para Evitar la Doble Imposición y las modificaciones a la Ley de Impuesto a la Renta introducidas por la ley 21.210/2020.

Asimismo, analizaremos la actual regulación de los certificados de residencia con el fin de utilizar los beneficios de los Tratados, así como si ciertas entidades como los Establecimientos Permanentes, entidades fiscales transparentes o sociedades de profesionales pueden ser consideradas residentes para los efectos de utilizar los beneficios de los Convenios.

2. PRESENCIA FISCAL Y EL ROL DE LOS CERTIFICADOS DE RESIDENCIA EN CHILE

2.1. Principios de soberanía tributaria: marco conceptual

El Derecho Tributario Internacional está formado por un conjunto de normas jurídicas tanto internas como internacionales que regulan los aspectos tributarios de las relaciones económicas y sociales que incluyen algún elemento de internacionalidad.⁵ De esta manera, esta rama del Derecho se conforma por todas las reglas y regulaciones que se relacionan con la determinación de la posición fiscal de los contribuyentes en un entorno internacional.

Bajo su alero, los países son libres y soberanos, en gran medida, para elegir cómo quieren gravar a las contribuyentes en materia impositiva. Sin embargo, hay dos materias principales que las normas fiscales internacionales tienen que tratar al momento de establecer los pilares de su sistema impositivo. En primer lugar, está la tributación de las personas extranjeras que trabajan, realizan

5 BORDERAS Ester, MOLES Pere, 2008. Derecho Tributario Internacional. Vol. I. Barcelona. Editorial El Fisco. P.17.

transacciones o tienen bienes o ingresos en dicho país. En segundo lugar, tenemos el establecimiento de tributos sobre personas que pertenecen a un país, pero prestan servicios personales, celebran contratos, o tienen propiedades o fuentes de ingreso en el exterior. En ambos casos, el principal problema que enfrenta un contribuyente es la celebración de actos afectos a impuestos en más de una jurisdicción, dando así a lugar a una doble tributación –fenómeno entendido como aquella situación en la que un mismo hecho jurídico da nacimiento a diferentes obligaciones tributarias por el mismo o análogo concepto, en el mismo período impositivo, en dos o más países-⁶, o bien, una doble no tributación. Desde el primer acuerdo tributario generado por la Liga de las Naciones, la doble tributación ha sido reconocida como una barrera económica capaz de generar efectos adversos para el crecimiento y prosperidad de la comunidad global.⁷ En miras a solucionar el problema de la doble tributación, la comunidad internacional ha llegado a un consenso respecto a los límites al ejercer jurisdicción en materia tributaria, dando lugar al principio de la ciudadanía o nacionalidad, el principio de la fuente y el principio de la residencia.

En el caso chileno la normativa legal sobre las reglas de determinación de la presencia fiscal de los contribuyentes es escasa, por lo tanto, para una correcta comprensión del particular, resulta necesario atender a las resoluciones administrativas dictadas por el SII.

2.2. Principios de soberanía tributaria en Chile

En Chile, el art. 3° de la Ley de Impuesto a la Renta (en lo sucesivo, “LIR”) consagra un principio dual de jurisdicción que señala que, toda persona domiciliada o residente en Chile pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente esté situada dentro del país o fuera de él (principio de residencia o renta mundial), y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro de país (principio de la fuente). Sin embargo, sobre las operaciones o prestaciones a las que alude el art. 59 de la LIR, las sumas que se remesen al exterior se afectarán con un impuesto adicional, en calidad de único, considerando para estos efectos el pago de las rentas, independientemente del territorio donde se realicen. A partir de lo anterior, el SII ha entendido que, además, el ordenamiento jurídico chileno cuenta con un principio de fuente pagadora de la renta.⁸

Para el SII, la correcta aplicación de estos principios depende de cuatro conceptos clave: i) la renta de fuente chilena; ii) la renta de fuente extranjera; iii) el domicilio;

6 *Ibíd.* Cit. N°5. P.51.

7 OCDE. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing. P. 7. [en línea]: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. [consulta: 31 de agosto de 2021].

8 Ver: Oficio N°863 del 25 de abril de 2008.

y, iv) la residencia.⁹ A continuación, procederemos a compartir los principales lineamientos que ha establecido la Ley chilena y el ente fiscalizador sobre cada uno de estos.

i. La renta de fuente chilena y de fuente extranjera:

Sobre los tipos de renta, por un lado, el art. 10 de la LIR señala que las rentas de fuente chilena son aquellas que provienen de bienes situados en Chile o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.¹⁰ A contrario sensu, el SII ha señalado que las rentas de fuente extranjera son aquellas provenientes de bienes situados en el extranjero y de actividades desarrolladas en el mismo lugar.¹¹

ii. El domicilio:

Respecto al domicilio, el ordenamiento tributario chileno no lo define. Ante aquello, la jurisprudencia del SII ha señalado que su aplicación para fines impositivos debe atenerse a lo señalado en el Código Civil chileno, más algunas consideraciones especiales consagradas en la normativa tributaria.¹² Así las cosas, el art. 59 de Código Civil define el domicilio como “*la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella*”.

Adicionalmente, la Ley de la Renta ha incorporado un factor económico respecto al concepto de domicilio al señalar en el artículo 4° recientemente modificado por la Ley 21.210/2020 lo siguiente “*para los efectos de esta ley, la ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile si la persona conserva, en forma directa o indirecta, el asiento principal de sus negocios en Chile*”.

iii. La residencia:

El principio de la residencia, también conocido como el principio de tributación de las rentas obtenidas a nivel mundial o tributación ilimitada, se basa en el ejercicio de la potestad tributaria en la jurisdicción en la que reside el individuo -nacional o extranjero- sin tomar en consideración el origen o fuente de las ganancias obtenidas. Para efectos de lograr recaudar los impuestos por aplicación de este

9 *Ibíd.* Cit. N° 1.

10 Artículo 10, Ley de Impuesto a la Renta de Chile.

11 *Ibíd.* Cit. N°1.

12 Ver los siguientes pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos: Oficio N° 910 del 29 de abril de 1997; Oficio N° 3514 del 14 de julio de 2003; Oficio N° 2066 del 9 de agosto de 2012; Oficio N° 787 del 20 de abril de 2018; Circular N°63 del 25 de noviembre de 2021.

principio, normalmente los sistemas impositivos contemplan el test o prueba que determine la residencia.¹³

A diferencia del domicilio, la residencia se encuentra definida en el art. 8° N° 8 del Código Tributario. Esta norma establece que se entiende por residente “*toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses*” -concepto incorporado por la Ley N° 21.210. Sobre su configuración, cabe resaltar que el SII ha señalado en la Circular N°40 del 25 de junio de 2021 que la definición de residente: i) corresponde a una situación de hecho que consiste en el lugar donde una persona permanece materialmente;¹⁴ y, ii) que esta aplica exclusivamente para personas naturales.¹⁵ Sobre este último punto, de la redacción literal de la Circular que la residencia, como concepto, sólo aplica a las personas naturales, lo cual puede llevar a la conclusión de que las reglas de determinación de la presencia fiscal de los contribuyentes no aplican para las personas jurídicas, -lo cual es un error. Para efectos de este trabajo, el lector debe tener en consideración que la información compartida es aplicable tanto ambos sujetos de derecho.

2.3. Aplicación de las normas de presencia fiscal en Chile

Analizados los conceptos principales relacionados con la permanencia fiscal, procederemos a exponer la interpretación que ha realizado el SII sobre la forma de adquirirla y/o perderla, ante diversas consultas particulares. Preliminarmente, se debe considerar que: (i) conforme con lo señalado por la Circular N° 40 del 25 de junio de 2021, los efectos tributarios asociados a la calidad de residente son idénticos a aquellos que se producen por adquirir la calidad de domiciliado; y, (ii) la pérdida de la residencia o del domicilio no necesariamente significa la pérdida de la otra.¹⁶

i. Adquisición del domicilio y/o de la residencia:

De la lectura de la definición de domicilio compartida en párrafos anteriores, es posible observar que ésta se compone por dos elementos copulativos: la residencia y el ánimo de permanecer en ella. ¿Cómo procede su aplicación? ¿Han de cumplirse los plazos de residencia contemplados en el art. 8° N° 8 del Código Tributario? Podemos resumir los lineamientos principales del ente administrativo sobre el particular, en los siguientes puntos:

13JAQUE. Javier. 2010. Principios e Introducción a la Doble Tributación Internacional. En: Revista de Impuestos N°162, Noviembre-Diciembre, 2010 del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. P. 2.

14 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 3899 del 28 de octubre de 2002.

15 Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 40 del 25 de junio de 2021.

16 Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 63 del 25 de noviembre de 2021.

- a) El domicilio depende estrictamente de las circunstancias económicas que lo rodean, por lo tanto, podrá constituirse desde el primer día de residencia, dependiendo, por ejemplo, del lugar donde el contribuyente ejerce la actividad que genera la mayor parte de sus ingresos, o bien, donde se encuentran radicados sus principales intereses. De manera categórica, la jurisprudencia del SII ha señalado que la ubicación de la fuente de los ingresos del contribuyente es el elemento fundamental y predominante para la configuración del domicilio tributario.¹⁷
- b) ¿Tiene alguna relevancia en esta calificación la ubicación de elementos familiares del contribuyente -lugar de habitación de la familia, donde estudian sus hijos, etc.-? El SII ha precisado que, atendida la naturaleza económica de las normas tributarias, no debe recurrirse al elemento familiar como uno necesario o esencial al momento de calificar el domicilio del contribuyente, sin perjuicio de que pueda ser considerado como un antecedente o medio de prueba adicional, en aquellos casos en que el elemento económico no sea determinante.¹⁸
- c) En aquellos casos en que una persona natural manifieste, mediante declaración jurada, su intención o ánimo de permanecer en Chile, se entenderá que la voluntad de dicha persona es domiciliarse en Chile para fines tributarios desde su primer día de ingreso, no requiriendo presentar otra prueba o antecedente para aquello.¹⁹
- d) En lo que respecta a las consecuencias tributarias de la adquisición del domicilio en Chile, desde dicha fecha, las rentas obtenidas por el contribuyente quedarán afectas con Impuesto Global Complementario o Impuesto Único de Segunda Categoría. Las rentas de fuente chilena obtenidas con anterioridad a dicha fecha quedarán afectas a Impuesto Adicional, situación que no es modificada por la posterior adquisición del domicilio.²⁰

Respecto a la residencia, al ser una situación de hecho, basta que el contribuyente cumpla con los requisitos del art. 8° N° 8 del Código Tributario para que esta se configure. Es decir, debemos estar ante una persona natural que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de 12 meses.²¹ En lo

17 Ver los siguientes pronunciamientos de Servicio de Impuestos Internos: Oficio N° 910 del 29 de abril de 1997; Oficio N° 2626 del 14 de junio de 2004; Oficio N° 1538 del 29 de junio de 2008; Oficio N° 787 del 20 de abril de 2018; Oficio N° 1278 del 17 de mayo de 2021; Circular N° 40 del 25 de junio de 2021, Circular N° 63 del 25 de noviembre de 2021.

18Ibíd. Cit. N°16.

19 Ibíd. Cit. N°16.

20 Ibíd. Cit. N°16.

21 Ver los siguientes pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos: Oficio N° 2066 del 9 de agosto de 2012; Oficio N° 2306 del 19 de agosto de 2016; Oficio N° 787 del 20 de abril de 2018; Circular N° 40 del 25 de junio de 2021.

que respecta a los efectos tributarios, antes de cumplirse el test de prueba, la persona se encuentra sujeta a Impuesto Adicional; una vez cumplido dicho test, las rentas que obtenga el nuevo residente quedarán afectas con Impuesto Global Complementario o Impuesto Único de Segunda Categoría, según corresponda.²²

Finalmente, como excepción a las reglas de adquisición de domicilio y residencia previamente señaladas, el inciso segundo del art. 3° de la LIR señala que los extranjeros que adquieren el domicilio y/o residencia en Chile durante los 3 primeros años contados desde su ingreso al territorio nacional sólo deberán tributar por sus rentas de fuente chilena. Este es un beneficio exclusivo para extranjeros, por lo tanto, no aplica para nacionales que recuperen su presencia fiscal en Chile.²³

ii. Pérdida del domicilio y/o de la residencia:

Si retomamos el análisis de los elementos de la definición de domicilio, observamos que este se configura tanto por la residencia como el ánimo de permanencia del contribuyente. La norma se refiere a dichos elementos de manera copulativa, ergo, bajo una interpretación literal, sería posible concluir que la ausencia de cualquiera de estos debería conllevar a la pérdida del domicilio. Sin embargo, el SII no lo ha entendido así. A partir de una interpretación armónica del art. 65 del Código Civil y el art. 4° de la LIR, el ente fiscalizador ha señalado que, atendiendo el carácter económico que le sirve de fundamento a las normas tributarias, la circunstancia del lugar donde la persona ejerce la actividad de la que obtiene la mayor parte de sus ingresos es el elemento fundamental y predominante para su configuración, por lo tanto, el domicilio se pierde cuando el centro de ingresos principal del contribuyente se traslada a una jurisdicción extranjera.²⁴ Al respecto, la intención de perder el domicilio en Chile debe ser debidamente acreditada -por ejemplo, documentos que acrediten que el contribuyente presta servicios remunerados en otra jurisdicción, venta de los activos que tenga en Chile, contratos de arriendo o certificados de dominio sobre propiedades en el extranjero-.²⁵

Por el contrario, la residencia se pierde en el momento en que la permanencia material del contribuyente en terreno nacional no cumple con los plazos señalados en el art. 8° N° 8 del Código Tributario. Ante este caso, el SII ha señalado que este

22 Ibid. Cit. N° 16.

23 Ver los siguientes pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos: Oficio N° 2670 del 22 de octubre de 2020. Circular N° 63 del 25 de noviembre de 2021.

24 Ver los siguientes pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos: Oficio N° 2626 del 14 de junio de 2004; Oficio N° 2066 del 9 de agosto de 2012; Oficio N° 787 del 20 de abril de 2018.

25 Ibid. Cit. N°16.

supuesto constituye una forma de ausencia calificada -más no determinante- de aquellos que hacen perder el domicilio del contribuyente en Chile.²⁶

Ahora bien, en lo que respecta a la pérdida conjunta o independiente del domicilio o la residencia de un contribuyente, se debe tener presente que la LIR contiene una norma de control en su art. 103 (que no determina la pérdida de domicilio o residencia per sé) mediante la cual el contribuyente que prevé que perderá dicha calidad deberá declarar el Impuesto Global Complementario devengado que corresponda, el cual podrá ser reliquidado en el año tributario siguiente en el caso de que el contribuyente no pierda dichas calidades o si obtuviera rentas durante el período que falte para que se genere la pérdida de residencia, una vez ausente en el país.²⁷ Concretamente, para la aplicación de esta norma, el contribuyente debe presentar:

- a) Borrador de la propuesta de Formulario 22, por el año tributario respectivo, con la determinación del impuesto proporcional, entendiéndose esta como la declaración jurada de impuestos, junto a todos los antecedentes de respaldo de ella.²⁸
- b) Documentos que respalden el nuevo domicilio de contribuyente en el país extranjero.²⁹
- c) Adicionalmente, el contribuyente puede presentar una carta explicativa, declarando bajo juramento: (i) su voluntad de dejar de tener domicilio en Chile; y (ii) que no tienen intención de volver a ser domiciliado en Chile.³⁰

Esta obligación debe ser cumplida, a más tardar, dentro de 3 meses antes de la fecha en que el contribuyente se ausentará de país. El retardo u omisión en la presentación de los antecedentes es sancionado de acuerdo con lo establecido en el art. 109 del Código Tributario, sin perjuicio de las sanciones establecidas en los artículos 97 N° 2,3 y 4, según corresponda.³¹

2.4. Rol de los certificados de residencia

De lo señalado anteriormente, podemos concluir que, tanto teórica como normativamente, la residencia es un concepto fundamental en la aplicación del

26 Ver los siguientes pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos: Oficio N° 3899 del 28 de octubre de 2002; Oficio N° 1538 de 29 de julio de 2008; Oficio N° 787 del 20 de abril de 2018; Circular N°63 del 25 de noviembre de 2021.

27 Ver los siguientes pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos: Circular N° 63 del 25 de noviembre de 2021; Resolución Exenta N° 133 del 30 de noviembre de 2021.

28 Servicio de Impuestos Internos. Resolución Exenta N° 133 del 30 de noviembre de 2021.

29 *Ibid.* Cit. N° 27.

30 *Ibid.* Cit. N° 26.

31 *Ibid.* Cit. N°27.

Derecho Tributario Internacional. Los certificados de residencia ejercen su función en el contexto de acreditación de los distintos requisitos que exigen distintos Estados al momento de determinar la presencia fiscal de un contribuyente. En las próximas páginas, avocaremos nuestro análisis a desarrollar la forma en que el ordenamiento jurídico chileno ha desarrollado la figura de estos certificados a nivel legal, administrativo, y a la luz de los tratados internacionales en sede fiscal.

3. CERTIFICADOS DE RESIDENCIA EN EL DERECHO NACIONAL

3.1. Jurisprudencia administrativa y la Ley N° 20.712

En Chile, los certificados de residencia cuentan con escaso desarrollo normativo a nivel legal. La primera regulación del instrumento en nuestra legislación positiva ocurrió con la reforma tributaria de la Ley N° 20.712 del 7 de enero de 2014. En ésta, el legislador agregó al art. 74 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”) una norma que establece que todos los contribuyentes que remesen rentas a contribuyentes, sin presencia fiscal en Chile, que sean residentes y beneficiarios de países con los que exista un CDTI vigente, tratándose cantidades que conforme al mismo sólo deban gravarse en el país de la residencia, o que se les aplique una tasa inferior a la que corresponda de acuerdo a esta ley tributaria chilena, están exentos de la obligación de retención relacionada con el crédito generado por el pago del impuesto de primera categoría imputable al impuesto adicional, o podrán efectuarla con la tasa prevista en el tratado, cuando el titular de la renta acredite tener presencia en dicha jurisdicción mediante la presentación de un certificado de residencia. Sin embargo, antes de la reforma tributaria señalada, la jurisprudencia administrativa de SII, por un tiempo considerable, ya exigía a los contribuyentes presentar un certificado de residencia.

Así las cosas, la primera regulación administrativa de los certificados de residencia en Chile consta en la Circular N° 17 del 30 de marzo del 2004. En ésta, ante la necesidad de los contribuyentes chilenos de contar con un instrumento legal que les permitiera acreditar su calidad y situación tributaria ante las administraciones fiscales de aquellos países con lo que Chile mantiene un CDTI, el ente fiscalizador estableció un procedimiento para la solicitud y emisión de certificados de residencia y de la situación tributaria en Chile. En base a estos, podemos resumir los lineamientos centrales del ente administrativo, en los siguientes puntos:

- i. Para que un certificado de residencia fuera apto para acreditar dicha calidad, este debía constatar que: (i) el contribuyente en cuestión es residente de una jurisdicción con la que Chile ha celebrado un CDTI; (ii) el contribuyente se encuentra sujeto a impuestos en dicho Estado.³²

32 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1617 del 8 de mayo de 2006.

- ii. En el evento de que una persona considerara ser residente de una jurisdicción con la que Chile ha celebrado un CDTI, y contara con un certificado de residencia que acredite que dicho Estado la reconocía como tal, Chile, en principio, debía aceptar dicha calificación, aún cuando la persona hubiere sido residente de un Estado con el cual Chile no ha celebrado un tratado sobre la materia. En caso de que las autoridades chilenas no concordaran con dicha calificación, estas deben rebatir la calificación mediante el procedimiento de acuerdo mutuo contemplado en los mismos convenios.³³
- iii. Al no existir norma especial que estableciera un determinado modelo de certificado de residencia para un contribuyente domiciliado en un país que tiene un CDTI firmado con Chile, eran válidos aquellos instrumentos que fueran debidamente otorgados por dicha autoridad, cualquiera sea su formato, siempre que se consigne que el contribuyente es residente de ese Estado Contratante de acuerdo con lo dispuesto en el tratado respectivo.³⁴
- iv. La procedencia de un certificado de residencia requería que el contribuyente interesado calificara como residente conforme a los términos del art. 4° del CDTI respectivo, es decir que tenga un vínculo subjetivo con la jurisdicción bajo aplicación de principio de tributación por rentas de fuente mundial.³⁵⁻³⁶

A modo de resumen, podemos observar que el verdadero origen de la regulación de los certificados de residencia en Chile se encuentra en los pronunciamientos del SII, quien, por un lapso aproximado de una década, intentó dar respuesta a una situación jurídica no desarrollada por el legislador. La reforma tributaria de la Ley N° 20.712 no modificó ni dejó sin efecto dichos instructivos, sino que, más bien, vino a consagrar esta exigencia a nivel legal.

3.2. Jurisprudencia administrativa y la Ley N° 20.899

La siguiente incorporación positiva de los certificados de residencia en la LIR vino con la Ley N° 20.899 del 8 de febrero de 2016. Con esta, el Legislador modificó el art. 63 de la LIR al establecer que los contribuyentes de Impuesto Adicional que

33 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1985 del 3 de agosto de 2009.

34 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2401 del 23 de diciembre de 2010.

35 Servicio de Impuestos Internos. Oficios N° 1143 del 15 de mayo de 2012.

36 A mayor ahondamiento, se recomienda la lectura de los siguientes pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos: Resolución Exenta N° 48 de 25 de mayo de 2015; Oficio N° 1484 de 2 de junio de 2015; Oficio N° 1985 del 3 de agosto de 2015; Oficio N° 2948 del 18 de noviembre de 2015; Circular N° 39 del 8 de julio de 2016; Oficio N° 116 del 23 de enero de 2017; Oficio N° 708 del 4 de mayo de 2017; Oficio N° 2400 del 6 de noviembre de 2017.

obtuvieran rentas señaladas en los artículos 58 y 60 de dicha Ley no están sujetos a la obligación de restitución del crédito fiscal de Impuesto de Primera Categoría soportado, siempre y cuando nos encontremos ante contribuyentes residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un CDTI que se encuentre vigente y del cual sean beneficiarios respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas, siempre que el Impuesto Adicional soportado sea deducible de dicho tributo, o que se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto.

A diferencia de lo ocurrido con la reforma tributaria del año 2014 -que vino a consagrar a nivel legal la postura del SII sobre la materia en análisis- esta modificación fue suplementada por el ente administrativo mediante la dictación de la Circular N° 49 del 8 de julio de 2019 y la Resolución Exenta N° 11 del 30 de enero de 2019. En estas, el SII señaló que, para la correcta aplicación del nuevo art. 63 de la LIR, los agentes retenedores debían contar con un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente, el cual puede ser extendido en formato físico o digital, con la siguiente información:

- i. Identificación de la autoridad tributaria emisora: nombre, cargo, institución y país, y firma de la autoridad de Otro Estado Contratante.
- ii. Datos de identificación del contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile: nombre completo o razón social, RUT, fecha de nacimiento o de constitución, tipo jurídico o domicilio.
- iii. Mención de que el contribuyente tiene residencia fiscal en el Otro Estado Contratante.
- iv. Fecha de emisión del certificado.
- v. Número de serie del certificado.
- vi. Periodo por el cual se certifica la residencia.

Sin perjuicio de lo anterior, atendida la necesidad de facilitar el cumplimiento tributario, particularmente respecto a los modelos de negocios sujetos a flujos de alta periodicidad, adicionalmente, el SII estableció un procedimiento voluntario de acreditación de residencia en la ya citada Resolución Exenta N° 11 del 30 de enero de 2019, consistente en los siguientes pasos:

- i. Solicitar al inversionista extranjero: (i) un primer certificado emitido en el mes en que sea realizada la inversión en Chile, el cual deberá ser emitido durante los meses de abril, junio o diciembre, a decisión del agente retenedor; y, (ii) un nuevo certificado que deberá ser emitido durante los años comerciales siguientes que ratifique la condición de ser residente del país respectivo de contribuyente de Impuesto Adicional.
- ii. Conforme con esta resolución, se presume que el contribuyente tendrá residencia en el país que corresponda, por un período de un año, hasta la fecha de la siguiente certificación anual y así sucesivamente. Esta presunción no limita las facultades de fiscalización de SII.

- iii. En caso de que el contribuyente de Impuesto Adicional preste servicios en varias compañías, se deberán presentar copias del certificado de residencia emitido por cada una de ellas.
- iv. Los documentos deben ser legalizados, a no ser que sea posible identificar su autenticidad en el sitio de internet de la autoridad fiscal en cuestión, o por otros medios tecnológicos a su disposición. De encontrarse en vigor en Chile como en el otro Estado Contratante la Convención de la Haya que suprime la exigencia de la legalización de documentos públicos extranjeros, dicha legalización no es necesaria.

3.3. Jurisprudencia administrativa y la Ley N° 21.210

La última regulación normativa sobre esta materia ocurrió con la reforma tributaria introducida por la Ley N° 21.210 del 24 de febrero de 2020. En esta se modificó nuevamente el art. 74 N°4 de la LIR agregando la presunción de que, salvo prueba en contrario, un certificado de residencia emitido por la autoridad competente acreditará la residencia fiscal del contribuyente durante el año calendario en que se haya emitido. Esta modificación también fue suplementada por el SII mediante la dictación de la Resolución Exenta N° 151 del 9 de diciembre de 2020 y la Resolución Exenta N° 58 del 11 de junio de 2020.

La primera resolución se dictó con el objeto de regular la validación de los certificados de residencia a la luz de la presunción incorporada en los arts. 14 A) y B) de su plazo de vigencia en virtud de la obligación de restitución a la que se refiere el art. 63 y el art. 74 N° 4 de la LIR. Concretamente, el SII resolvió que los agentes retenedores deben contar con este instrumento al momento del devengo de la obligación que gatilla la aplicación del Impuesto Adicional, en formato físico o digital, y su vigencia será aquella establecida en dicho instrumento. De no haber mención sobre su vigencia, se presume legalmente que éste será válido hasta el último día del año calendario en el que fue emitido. Empero, cabe destacar que esta resolución señala expresamente que dicha presunción queda sin efecto cuando existan antecedentes que den cuenta de que el contribuyente de Impuesto Adicional no tiene residencia en el lugar señalado, o ha cambiado su residencia a otro Estado.³⁷

Finalmente, la segunda resolución vino en establecer el contenido y condiciones de la declaración que debe solicitar el pagador de una renta o cantidad para un beneficiario residente en un país con el que Chile ha celebrado un CDTI, con el objeto de acreditar las circunstancias del art. 74 de la LIR en atención a las modificaciones incorporadas por la Ley N° 21.210. Conforme con lo anterior, la declaración debe cumplir con las siguientes condiciones:³⁸

37 Servicio de Impuestos Internos. Resolución N° 151 del 11 de junio de 2020.

38 Servicio de Impuestos Internos. Resolución N° 58 del 29 de mayo de 2020.

- i. Debe constar por escrito.
- ii. Debe identificar al declarante: Razón social o nombre completo, tipo jurídico, fecha de constitución o nacimiento, RUT, dirección, ciudad de residencia, país de residencia, correo electrónico, teléfono, código postal, y giro o actividad.
- iii. Debe identificar a los representantes legales de declarante: Nombre completo, fecha de nacimiento, RUT, dirección, ciudad de residencia, país de residencia, correo electrónico, teléfono, código postal, y giro o actividad.
- iv. Debe identificar al pagador de las rentas relacionadas: Razón social o nombre completo, RUT.
- v. Datos de la declaración: Lugar (país, ciudad, provincia) de la declaración, fecha de inicio del acuerdo o suscripción del contrato, fecha de declaración inicial de operaciones, naturaleza de las operaciones, periodicidad de las operaciones, país con el que se encuentra vigente el CDTI, y fecha de la declaración.
- vi. Debe señalar expresamente que el beneficiario de la renta no tiene en Chile un establecimiento permanente.
- vii. El titular debe cumplir con los requisitos de ser beneficiario de las disposiciones de CDTI. Analizaremos en mayor profundidad este concepto en el siguiente acápite.

Respecto a la fecha de la declaración, sus condiciones deben cumplirse al momento desde el cual se adeuda el impuesto de retención, es decir, el instante en que nace la obligación tributaria quedando determinado su monto. La declaración debe emitirse antes a la fecha de pago de la retención de impuesto que haya practicado el agente retenedor. Sin perjuicio de lo anterior, el agente retenedor podrá optar y acogerse al siguiente procedimiento, consistente en emitir y certificar una primera declaración jurada que señale:³⁹

- i. La fecha de inicio de acuerdo o suscripción de contrato.
- ii. Naturaleza de las operaciones a realizar.
- iii. Periodicidad de las mismas.
- iv. Duración de contrato.
- v. Ratificar al 31 de diciembre de cada año, o al término de acuerdo, que no han variado las circunstancias de la primera declaración jurada.

39 *Ibíd.* Cit. N°17.

4. CERTIFICADOS DE RESIDENCIA Y LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN

Hemos establecido que los certificados de residencia son un instrumento recientemente incorporado por el ordenamiento jurídico chileno. A partir de lo señalado, si un contribuyente cumple estrictamente tanto con lo señalado por la LIR vigente como en los múltiples pronunciamientos de SII, es posible concluir que la mera presentación de un certificado de residencia debería ser un antecedente suficiente para la aplicación de los efectos normativos previamente detallados. Sin embargo, en ocasión a que los certificados de residencia se circunscriben en el campo de aplicación de las normas destinadas a evitar la doble tributación, para dar una respuesta al punto señalado, es menester que atendamos a la relación existente entre estos instrumentos con las normas de presencia fiscal (residencia, certificados, de residencia, beneficiario efectivo, entre otros) a la luz de los CDTI celebrados por Chile, y los pronunciamientos realizados por el SII sobre el particular.

4.1. Relevancia, rango normativo y alcance de los CDTI

Tal como señalamos al inicio de este trabajo, en materia de aplicación de principio de residencia, el art. 8° N° 8 del Código Tributario establece que se entiende por residente “*toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses*”. En este acápite analicemos la forma en que la definición señalada se relaciona con los CDTI celebrados por Chile.

La relación entre los CTI y la legislación tributaria nacional es compleja. El principio básico es que el tratado fiscal debe prevalecer en caso de conflicto entre las disposiciones del derecho interno y un tratado, sin embargo, la experiencia comparada nos demuestra que existen distintas aproximaciones sobre el particular. En algunos países - Francia es un ejemplo- este principio tiene rango constitucional. En otros, la administración, con arreglo a la legislación nacional, pueden decidir no aplicar las disposiciones de un tratado fiscal.⁴⁰ En el caso chileno, el SII ha señalado que los CDTI constituyen ley interna que prima por sobre la normativa actualmente vigente respecto a las personas sujetas por dichos convenios, por lo tanto, su contenido normativo es autoejecutable y su único requisito de procedencia es que la persona que invoque su aplicación acredite su calidad de residente en el Otro Estado Contratante de un CDTI.⁴¹

40 ARNOLD J., Brian. An Introduction to Tax Treaties. [en línea] https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf. P. 8. [consulta: 27 de diciembre, 2021].

41 Ver los siguientes pronunciamientos del Servicio de Impuestos Interno Oficio N° 2401 del 23 de diciembre de 2010; Oficio N° 1365 del 16 de junio de 2017.

No obstante, en atención a que los CDTI son tratados internacionales, resultan aplicables las normas de interpretación establecidas en la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados que, conforme a su art. 31, señala que éstos deben interpretarse conforme al objeto y propósito que persiguen. Sobre el particular, el SII ha precisado que el único objetivo de los CDTI es crear obligaciones para evitar la doble imposición, ergo, no modifican la aplicación de reglas generales establecidas por la Ley Chilena.⁴²

Dicho esto, al igual que lo que ocurre con nuestra Ley interna, el art. 4° del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Patrimonio de la OECD del año 2017 (en adelante, el “Modelo OCDE”) define a los residentes como *“toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales, así como los fondos de pensiones reconocidos de ese Estado. Sin embargo, este término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”*.⁴³ Esta definición es complementada por el artículo 5° del tratado mediante la figura de los Establecimientos Permanentes, los cuales son definidos, en grandes rasgos, como *“un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”*.⁴⁴ Los Establecimientos Permanentes son una figura clave pues permiten que el Estado de la fuente generadora de la renta imponga su tributación sobre el contribuyente, sin perjuicio de que el titular de dicha entidad sea residente en otra jurisdicción.⁴⁵ Sin embargo, para que un contribuyente pueda alegar su residencia en una jurisdicción específica, o bien, para que pueda acreditar que ciertas ganancias o beneficios ya han sido sujetas a tributación en Otra Jurisdicción Contratante, de acuerdo con el procedimiento acordado entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente, este último requiere un certificado de residencia para la aplicación de la retención al tipo previsto en el convenio entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia, siendo este último quién deberá expedir dicho certificado.⁴⁶ En otras palabras, es posible observar que tanto la regulación nacional como la normativa de los tratados son contestes en reconocer a los certificados de residencia como aquel

42 Ver los siguientes pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos: Circular N° 57 del 17 de octubre de 2009; Oficio N° 2948 del 18 de noviembre de 2015.

43 OCDE, 2017. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada. P. 34. [en línea] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelode-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page46. [consulta 13 de enero, 2022].

44 *Ibíd.* Cit. N°19.

45 *Ibíd.* Cit. N°19. P.21.

46 *Ibíd.* Cit. N°19. P.421.

mecanismo que: (i) acredita la residencia de los contribuyentes, y (ii) permite que estos obtengan los beneficios de la aplicación de un CDTI.

Sin embargo, volviendo a la interrogante planteada, ¿es suficiente que un contribuyente presente uno de estos certificados para atribuirse los beneficios de la Ley nacional y los tratados fiscales? Para responder a dicha interrogante, nuevamente, resulta fundamental analizar lo que ha señalado nuestro SII sobre la procedencia de los CDTI al momento de determinar la presencia fiscal de un contribuyente.

4.2. Aplicación de los CDTI en materia de presencia fiscal

En términos generales, para que un CDTI pueda ser aplicado en un caso concreto, el SII ha indicado a través de su jurisprudencia que, además de la presentación de un certificado de residencia, los contribuyentes han de cumplir con los siguientes requisitos copulativos:

- i. El solicitante debe calificar en el concepto de persona del art. 3° de los CDTI.
- ii. El solicitante debe calificar y acreditar como residente, conforme con lo señalado en el art. 4° de los CDTI.
- iii. Que las rentas de la operación concreta se encuentren amparadas por un supuesto del CDTI en cuestión.
- iv. El solicitante debe ser beneficiario efectivo de las rentas de la operación.

A continuación, procederemos a compartir el análisis realizado por el ente administrativo respecto de cada uno de estos puntos.

i. Calificar en el concepto de persona del art. 3° de los CDTI

Conforme con lo señalado en el art. 1 de los CDTI, los tratados fiscales aplican a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes. Conforme con lo señalado en el art. 3°, el término persona comprende personas naturales, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas.

Este punto es especialmente relevante respecto a aquellas consultas sobre la aplicación de los CDTI en materia de sociedades, *partnerships*, y figuras que califican como entidades esencialmente patrimoniales. En estos casos, el SII ha señalado que, en primer lugar, los solicitantes deben calificar en la definición de persona que proveen los art. 3° de los convenios, que ya hemos señalado, por lo tanto, la pregunta a resolver es si dicha calificación se cumple en su caso particular. En la jurisprudencia del SII es posible observar los siguientes pronunciamientos:

- a) Fondos de inversión privados: Respecto a su calidad de persona, si bien la Ley N° 18.815 los define como patrimonios, conforme con el Oficio N° 1091 del 2005, las S.A. administradoras asumen la carga impositiva de los mismos, por lo tanto, la circunstancia de que el fondo carezca de personalidad jurídica no altera su régimen tributario, sólo afecta quien asume y puede exigir la aplicación de los beneficios de los convenios.⁴⁷
- b) Sociedades profesionales: Sí califican como personas, pues el concepto de persona hace referencia específicamente a las personas jurídicas.⁴⁸
- c) Partnerships: Sí califican en el concepto de personas de los CDTI, pues el art. 3° de los convenios reconoce expresamente a las agrupaciones de personas.⁴⁹

Tal como hemos señalado previamente, cumplido este requisito, el siguiente tópico ha analizar es si el contribuyente en cuestión califica como residente bajo los términos descritos por el CDTI respectivo.

ii. Calificar y acreditar la calidad de residente:

En lo que respecta a la calificación con el concepto de residente, el art. 4° de los CDTI señala que dicha expresión comprende a toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo como residente de ese Estado o en razón de su domicilio en ese Estado, e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local del mismo. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado.

A partir de esta norma, el SII ha indicado de manera conteste que, para calificar bajo dicha figura, un contribuyente debe cumplir con dos requisitos: i) estar sujeto a imposición por aplicación de principio de renta de fuente mundial; ii) tener un nexo subjetivo con el Estado Contratante, tal como lo es la residencia y el domicilio.⁵⁰ Tal como hemos mencionado previamente, bajo la legislación nacional, los contribuyentes calificaran como residentes de un CDTI en el caso de tener domicilio o residencia en Chile. Nuevamente, el ejercicio de calificación

47 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1143 del 15 de mayo de 2012.

48 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1522 del 3 de junio de 2019.

49 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 282 del 7 de febrero de 2020.

50 Ver los siguientes pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos: Oficio N° 1746 del 20 de mayo de 2009; Oficio N° 1985 del 3 de agosto de 2009; Oficio N° 1143 del 15 de mayo de 2012; Oficio N° 1985 del 3 de agosto de 2015; Oficio N° 2948 del 18 de noviembre de 2015; Oficio N° 876 del 5 de abril de 2016; Oficio N° 2400 del 6 de noviembre de 2017; Oficio N° 476 del 7 de febrero de 2019; Oficio N° 1522 del 3 de junio de 2019; Oficio N° 1984 del 26 de junio de 2019; Oficio N° 282 del 7 de febrero de 2020

señalado no parece ser tan claro en casos determinados, por lo que la jurisprudencia del SII ha debido aclarar las dudas sobre su procedencia en los siguientes casos:

- a) Fondos de inversión privados: Si bien califican como personas, debido a que el responsable de la carga impositiva es la S.A. administradora del fondo, los fondos de inversión no cumplen con la definición de residentes. Como caso de excepción, sí califican en el CDTI celebrado con Perú, exclusivamente, respecto de aquellas inversiones de fuente chilena.⁵¹
- b) Sociedades profesionales: Sí bien califican como personas, debido a que no están sujetas a impuesto anual de la renta, no cumplen con los requisitos de la calidad de residente.⁵²
- c) *Partnerships*: Sí bien califican como personas, la calidad de residencia depende exclusivamente de si están o no sujetas a impuestos. De esta manera, en el evento de estar ante una *partnership* transparente, el solicitante no cumple con la definición de residentes; a contrario sensu, una *partnership* que deba asumir su carga impositiva sí lo cumple.⁵³ Lamentablemente, a juicio de estos autores, dicha calificación ha tenido distintos resultados a nivel de los pronunciamientos del SII, lo cual agrega una particular dificultad al momento de analizar estos casos. La situación en comento puede ser evidenciada a partir de los siguientes casos en los cuales el ente fiscalizador ha señalado, por un lado, que las *partnerships* son entidades transparentes, y en el otro, que estas figuras son entidades opacas:
 - i. En el Oficio N° 282 del 7 de febrero de 2020, el SII se pronunció sobre la situación tributaria de una agencia en Chile de una empresa con sede y residencia alemana desarrolla en Chile el negocio de transporte marítimo de carga en representación de la matriz. Una empresa danesa adquirió a la matriz y actualmente es el único dueño de su participación societaria. En Dinamarca, la empresa se considera como una entidad transparente, por lo tanto, todos los ingresos que obtiene la empresa danesa se consideran como parte de las rentas que debe tributar la empresa danesa. Ante el particular, el ente fiscalizador resolvió que el tratamiento de las *partnerships* se encuentra dentro del concepto de persona para los términos de los CDTI (“compañía o grupo de personas”) y podrá ser considerada fiscalmente transparente cuando un Estado considere que debe ser tratada como tal, correspondiendo que tributen los socios por su participación en dicha *partnership*.

51 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1143 del 15 de mayo de 2012; Art. 28, CDTI celebrado con Perú.

52 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1522 del 3 de junio de 2019.

53 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 282 del 7 de febrero de 2020.

- Vale decir, el SII ha señalado en este caso que la *partnership* tributa a nivel de socios, en otras palabras, como una entidad transparente.
- ii. En el Oficio N° 1279 del 17 de mayo de 2021, el SII se pronunció acerca de la tributación que afecta en Chile a una persona con residencia tributaria en el país que participa en un vehículo de inversión constituido en Canadá (“*limited partnership*”), sin personalidad jurídica y que se considera transparente para efectos fiscales y tributarios en ese país. Al respecto, el ente administrativo señaló que: (i) El *limited partnership* queda sujeto a las normas sobre “entidades controladas en el extranjero” (art. 41 G LIR); (ii) Las rentas obtenidas por el *limited partnership* deberán reconocerse en Chile únicamente sobre base líquida percibida, salvo que resulten aplicables las reglas sobre establecimiento permanente (art. 41 B de la LIR) o de entidades controladas en el extranjero (art. 41 G de la LIR); (iii) Percibidas las rentas por el socio o participe del *limited partnership*, su tributación deberá determinarse en consideración al tipo de renta recibida (por ejemplo, dividendos, intereses, ganancias de capital) y al Convenio para Evitar la Doble Tributación suscrito entre Chile y Canadá (si fuera aplicable). En otras palabras, en el caso en comento, el SII trató al contribuyente como una entidad opaca con tributación distinta e independiente a la carga impositiva de los socios.
- d) Establecimientos Permanentes: Un EP constituido en Chile no califica como residente pues: i) Sus rentas se gravan en base a un nexo objetivo -actividades desarrolladas-; y, ii) No se encuentran sujetos a tributación por aplicación del principio de renta mundial.⁵⁴

Dicho esto, el SII ha señalado que aquellos contribuyentes que consideren calificar con el concepto de residente del art. 4° de los CDTI deben acreditar dicha calidad mediante la presentación de un certificado de residencia, lo que reviste especial importancia para efectos de la no aplicación de la obligación de retención de impuesto adicional regulado en el art. 74 N° 4 de la LIR.⁵⁵ Así las cosas, la presentación de un certificado de residencia representa una forma de acreditación del cumplimiento de los requisitos previamente señalados, existiendo plena coherencia entre lo señalado en los vigentes artículos 63 y 74 N°4 de la LIR con lo señalado por el SII. Sin embargo, la necesidad de presentar estos

54 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 287 del 8 de febrero de 2017.

55 Ver los siguientes pronunciamientos del Servicio Impuestos Internos: Circular N° 17 del 30 de marzo de 2004; Circular N° 53 del 31 de octubre de 2005; Oficio N° 1985 del 3 de agosto de 2009; Oficio N° 2401 del 23 de diciembre de 2010; Oficio N° 1365 del 16 de junio de 2017; Res. Ex. N° 11 del 30 de enero de 2019; Circular N° 56 del 4 de septiembre de 2020; Res Ex. N° 151 del 9 de diciembre de 2020.

instrumentos aún cuenta con interrogantes pendientes de resolver, por ejemplo, ¿quién debe presentar los certificados en el caso de entidades transparentes -como una *partnership*- o de contribuyentes que desarrollan actividades económicas en Chile a través de establecimientos permanentes? Sobre el particular, el SII no cuenta con pronunciamientos al respecto.

Finalmente, debemos hacernos cargo de la situación en que un contribuyente ostente la calidad de residente en ambas jurisdicciones contratantes de un CDTI. En dicho caso, los tratados fiscales internacionales contienen reglas de desempate (“*tie-break rules*”) destinadas a resolver el asunto en cuestión. Conforme con el párrafo segundo del artículo 4° del Modelo OCDE de tratado fiscal, la determinación de la presencia fiscal se realiza de la manera siguiente:⁵⁶

- i. El contribuyente será considerado residente en el Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición. En el evento de tener una vivienda permanente en ambos Estados, se le considerará residente en el Estado en el que el interesado mantenga relaciones personales y económicas estrechas, situación que es conceptualizada por el organismo internacional como el “centro de intereses vitales” del contribuyente.
- ii. Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more.
- iii. Si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
- iv. Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

iii. Calificar en el concepto de beneficiario efectivo de las rentas:

Finalmente, para que un contribuyente pueda exigir la aplicación de un CDTI, además de calificar como una “persona” y “residente”, y de acreditar dichas calidades mediante la presentación de un certificado de residencia, el interesado debe ser el beneficiario efectivo de las rentas amparadas por el convenio en cuestión y cumplir con las obligaciones accesorias que emanan de dicha calidad.

El concepto de beneficiario efectivo no encuentra definición expresa en el modelo de CDTI de la OCDE, sin embargo, el término es utilizado frecuentemente en

56 *Ibid.* Cit. N° 47.

algunas de sus disposiciones más relevantes -dividendos, intereses, regalías, entre otras-. A nivel nacional, el Oficio N° 1984 del 26 de julio de 2019 señala que el sentido de dicha expresión ha sido desarrollado por el SII a través de lo establecido en la Circular N° 57 del 17 de octubre de 2009, el Oficio N° 1498 de 29 de mayo de 2019 y el Oficio N° 1052 del 3 de junio de 2019. Conforme con estas resoluciones, en atención a que el término no ha sido definido por los CDTI, el art. 3° de los convenios establece que todo término carente de definición tendrá que ser atendido a las definiciones incorporadas por la legislación interna del Estado respectivo. En el caso chileno, la legislación tributaria no ha tratado el punto y, nuevamente, sólo encontramos con respuestas a nivel de jurisprudencia administrativa. El SII ha señalado que, en atención a la interpretación inspirada por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados -que instruye atender al objeto y propósito de estos- es posible recurrir a la definición negativa proporcionada por la OCDE en el texto “*Double Taxation conventios and the use of conduit companies*”. En esta, el ente internacional define a las sociedades instrumentales como aquellas que residen en un Estado Contratante y que actúan canalizando rentas a una persona de un tercer estado, quien es su beneficiario efectivo, por lo tanto, a juicio del ente fiscalizador, el beneficiario efectivo de las rentas es aquella persona, residente de un Estado Contratante, que puede impetrar a su favor todos los favores aparejados a su obtención. Algunos criterios señalados para determinar lo anterior son: i) Las características de la sociedad, tales como disponibilidad de lugar físico, existencia de activos en el Estado de constitución para llevar a cabo las operaciones de la empresa; ii) Las circunstancias económicas de las transacciones que realiza la sociedad, concretamente, que no existan obligaciones de transferir de traspasar rentas percibidas a otras personas (denominados “acuerdos instrumentales”).

Sobre el particular, es interesante ver cómo el SII ha resuelto la determinación del beneficiario efectivo de las rentas sobre entidades sobre las que ha negado la titularidad de residente para efectos de los convenios:

- i. Sociedades profesionales: Sí bien califican como personas, debido a que no están sujetas a impuesto anuales de la renta, no cumplen con la definición de residentes. No obstante lo anterior, en atención a que los ingresos generados por estas sociedades son finalmente atribuidos a socios personas naturales, en el evento de que sí califiquen con los requisitos previamente señalados, estos sí podrán aplicar los beneficios de los convenios.⁵⁷
- ii. *Partnerships*: Sí bien califican como personas, la calidad de residencia depende exclusivamente de si están o no sujetas a impuestos. De esta manera, si bien una *partnership* transparente no cumple con la definición de residente, los socios titulares de las rentas sí podrán aplicar las

57 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1522 del 3 de junio de 2019.

disposiciones del CDTI en el evento de calificar con los requisitos previamente señalados.⁵⁸

- iii. Establecimientos Permanentes: Sí bien un EP constituido en Chile no califica como residente, el contribuyente que lo haya constituido sí puede invocar sus efectos, no obstante la renta sea atribuida al EP que exista en un tercer Estado, siempre y cuando califique como residente y cumpla con las normas anti-abuso de los convenios.⁵⁹

Tal como en el punto anterior, el asunto en cuestión presenta interrogantes en el caso de entidades transparentes o de establecimientos permanentes. Si en estos casos el sujeto de derecho responsable por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas en Chile se encuentra en otra jurisdicción, ¿quién es el verdadero beneficiario efectivo de estas rentas? ¿basta el certificado de residencia para resolver este punto? Nuevamente, nos encontramos ante un caso en que tanto la legislación nacional como la jurisprudencia administrativa no han dado respuesta sobre el particular.

5. SITUACIÓN ACTUAL DE LOS CERTIFICADOS DE RESIDENCIA

Tal como lo hemos demostrado, el mero cumplimiento de la calidad de persona residente de un Estado Contratante, más su respectiva acreditación mediante la presentación de un certificado de residencia, actualmente, no son antecedentes suficientes para que un contribuyente invoque los beneficios de un CDTI, y aplique lo señalado en los artículos 63 y 74 N° 4° de los CDTI: resulta necesario que, además, el contribuyente acredite su calidad de beneficiario efectivo de las rentas remesadas, y aún en dicho caso, no existen pronunciamientos sobre la forma de cumplir con lo anterior en el evento de entidades transparentes y de establecimientos permanentes. Podemos observar que, al igual que lo que ocurrió con la reforma tributaria de la Ley N° 20.712, nos encontramos ante una situación en la que el desarrollo sustantivo del cumplimiento no ha sido tratado por el legislador, lo que ha conllevado a que el SII emita pronunciamientos interpretativos para suplir dicho vacío y orientar a los contribuyentes. Sobre esta situación, compartimos las siguientes apreciaciones.

En primer lugar, consideramos que la solución vigente otorgada por el SII vulnera el principio de reserva legal tributaria, por cuanto el ente administrativo está dotando de contenido normativo a un concepto que tiene directa incidencia en la aplicación/limitación de beneficios de contribuyente. Sobre el particular, cabe recordar que la Sentencia del Tribunal Constitucional, causa rol N° 1.234-08, del 7 de Julio del 2009 que este principio, consagrado en los artículos 6°, 7°, 19 N° 20,

58 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 282 del 7 de febrero de 2020.

59 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 287 del 8 de febrero de 2017.

63° y 65° de la Constitución debe ser entendido de manera de que los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la Ley, en lo que se refiere al hecho imponible, los sujetos obligados al pago; el procedimiento para determinar la base imponible; la tasa; las situaciones de exención; y las infracciones. A su vez, en lo que respecta a la potestad reglamentaria -que ha sido ejercida en el supuesto analizado-, dicho Tribunal señaló que la potestad reglamentaria de ejecución es posible siempre y cuando las condiciones esenciales de la obligación tributaria se encuentren reguladas por Ley. En otras palabras, la Administración sólo puede desarrollar aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el Legislador no puede regular, pero que sí debe delimitar con suficiente claridad y determinación. En el caso en cuestión nos encontramos ante la situación de que el término “beneficiario efectivo” sólo es mencionado por la Ley y todo su contenido normativo se encuentra a nivel de los oficios y circulares del SII. A juicio de estos autores, el ejercicio de definir y delimitar el contenido de un concepto señalado por Ley excede, a todas luces, la facultad otorgada a la Administración para “detallar y clarificar” lo prescrito por la manifestación de la voluntad soberana.^{60,61}

En segundo lugar, y en soporte del punto anterior, consideramos que el ejercicio hermenéutico que realiza el ente administrativo para lograr suplir los vacíos normativos señalados es cuestionable. Tal como hemos señalado, el art. 3° de los CDTI establece que todo término carente de definición tendrá que ser atendido a las definiciones incorporadas por la legislación interna del Estado respectivo.⁶² A mayor ahondamiento, cabe destacar que, en miras a poner fin a las deducciones múltiples por un único pago en un país sin el correspondiente gravamen en el otro y a la generación de múltiples créditos fiscales por un único impuesto pagado en el extranjero⁶³, el artículo 3°(1) del la Convención Multilateral para aplicar medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (en adelante, “MLI”) instrumento internacional firmado y ratificado por el Estado de Chile con fecha 9 de julio de 2020⁶⁴- contiene una norma en el mismo sentido al señalar que “*Para los*

60 Sentencia del Tribunal Constitucional, Rol N°1.234-08, del 7 de Julio del 2009.

61 En el mismo sentido, se recomienda leer la Sentencia del Tribunal Constitucional, Rol N°718, del 26 de noviembre de 2007, por cuanto los considerandos relevantes y definitorios de la *litis* son exactamente iguales a los señalados en la sentencia previamente mencionada.

62 *Ibid.* Cit. N° 43.

63 OCDE (2016), “Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”.

64 Ejecutivo de Chile. 2019. Mensaje de S.E. el Presidente de la República con el que inicia un Proyecto de acuerdo que aprueba la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales, para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecha en París, Francia, el 24 de Noviembre de 2016 y suscrita por el gobierno de la República de Chile, el 7 de junio de 2017. [en línea] https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=13084&prmBoletin=12547-10. [consulta: 5 de enero de 2022].

propósitos de esta Convención, la renta derivada por o a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de las Estados Contratantes, serán consideradas rentas de un residente de un Estado Contratante, pero únicamente en la medida en que esas rentas se consideren, a los efectos de su imposición por ese Estado Contratante, como rentas de un residente de ese Estado Contratante.”⁶⁵

La situación descrita representa un problema, puesto que nuestra legislación no cuenta con desarrollo expreso de conceptos fundamentales para la aplicación de las normativas de residencia analizadas -como ocurre con el caso del término “beneficiario efectivo”.

Ante aquello, el SII ha señalado que, en atención a que los CDTI son tratados internacionales, resultan aplicables las normas de interpretación establecidas en la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados que, conforme a su art. 31, señala que éstos deben interpretarse conforme al objeto y propósito que persiguen.⁶⁶ Sin embargo, al momento de cumplir lo anterior, la verdad es que el SII no realiza interpretación alguna, sino que limita a remitirse, expresamente, a lo señalado por los Comentarios de la OCDE (en adelante, los “Comentarios”). Sobre el particular, a pesar de que los Comentarios son una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los CDTI existentes⁶⁷, el estatuto legal y el carácter vinculante de los mismos de los mismos es una materia arduamente discutida por los tratadistas.⁶⁸ Ahora bien, no es el objeto de este trabajo presentar una respuesta sobre el particular -el tema da para desarrollar un artículo de investigación independiente- no obstante, consideramos que, si sumamos el hecho que los Comentarios son objeto de constantes modificaciones, el contexto descrito es suficiente para señalar que la caracterización de los elementos esenciales de la normativa de residencia requieren de regulación que cumpla con los estándares de seguridad y certeza jurídica que son propios inherentes a la protección de los derechos de los contribuyentes.

En miras de lo anterior, consideramos que, bajo la premisa de otorgar un marco normativo y seguro de la aplicación de la normativa relacionada con la determinación de la residencia de los contribuyentes -nacionales y extranjeros- resulta indispensable que nuestro ordenamiento jurídico avance en miras a

65 OCDE. 2020. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting; Information Brochure. [en línea]: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-informationbrochure.pdf>. [consulta: 5 de enero de 2021].

66 *Ibid.* Cit. N° 21.

67 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. 2005. Modelo Convenio Tributario sobre la renta y el patrimonio. Instituto de Asuntos Fiscales, Madrid 2006, Introducción, párrafo 15.

68 HEINRICH, Johannes, MORITZ, Helmut, 2000. Introduction of Tax Treaties. En: European Taxation. International Bureau of Fiscal Documentation. P. 148.

consagrar de manera positiva la regulación que ha otorgado el SII tanto a nivel de procedimiento de tramitación de los certificados de residencia como del contenido normativo relacionado con el requisito de ser beneficiario efectivo de las rentas cuyo beneficio se espera a nivel de CDTI. Para esto, consideramos que el objetivo podría lograrse de manera efectiva de las siguientes maneras:

En primer lugar, mediante la incorporación de los puntos señalados a nivel legal. Especialmente considerando lo que respecta al principio de legalidad, consideramos que: (i) el procedimiento de tramitación general de la certificación de la residencia de los contribuyentes debería ser detallado expresamente por la LIR, quedando la determinación de los detalles específicos de su aplicación reservados para ser complementados por el SII; (ii) la Ley Tributaria debe consagrar expresamente una definición del término de beneficiario efectivo, en cuanto a que la aplicación de este término tiene directa e inmediata aplicación con la determinación de la procedencia de los beneficios que los CDTI pretenden otorgar a los contribuyentes. La determinación de la definición normativa de dicho concepto a nivel infra legal, conforme con lo señalado por nuestro Tribunal Constitucional, vulnera el principio de reserva legal en sede tributaria. A nuestro juicio, esta medida corresponde a solución ideal que, bajo especial consideración a los tiempos de cambios a nivel de legislación de la tributación internacional que estamos viviendo, debería ser sujeta a discusión e implementación en el corto plazo.

En segundo lugar, y no necesariamente como alternativa al punto anterior, otra forma de lograr el fin planteado sería mediante la incorporación en el texto de los CDTI una cláusula de Limitación de Beneficios que entregue reglas específicas para la determinación de la residencia de los contribuyentes, más una correcta caracterización de lo que debe entenderse por un beneficiario efectivo de rentas afectas a un convenio fiscal. Esta alternativa corresponde a uno de los elementos característicos del Modelo de Tratado Fiscal de los Estados Unidos de América (en adelante, el “US Model”). A grandes rasgos, bajo la luz de dichas cláusulas, no basta que nos encontremos ante personas residentes de uno o ambos Estados Contratantes y que se encuentren sujetas a tributación por su renta mundial en el Estado de Residencia, sino que los interesados deben cumplir requisitos adicionales que les permitan ser considerados como “personas calificadas” acreditando ciertos vínculos especiales con el Estado de Residencia, o justificar la existencia de motivos económicos legítimos para obtener las rentas en ese Estado. La incorporación de este tipo de medidas no deja de ser una medida interesante si consideramos que nuestro país sí estará sujeto a su aplicación cuando entre en vigencia el CDTI Chile-USA.⁶⁹

69 CUEVAS OZIMICA, Alberto. Cláusula de limitación de beneficios en convenios de DTI. En: Revista de Estudios Tributarios, (4), pàg. 41-64. [en línea] <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41143/42682>. [consultado: 5 de enero de 2021].

6. CONCLUSIONES

A luz de este trabajo podemos concluir que los conceptos de residencia y domicilio han cambiado, no sólo en el ámbito doméstico sino que también a nivel global. Asimismo, la Ley chilena requiere un certificado de residencia para acreditar la calidad de residente o domiciliado y así utilizar los beneficios de los Convenios. Sin embargo, muchos de los aspectos fundamentales que regulan el cumplimiento de los requisitos para contar con dichos certificados (acreditar la calidad de persona, de residente y de beneficiario efectivo), han sido delegados a Circulares y Oficios del Servicio de Impuestos Internos lo que a nuestro juicio transgrede el principio constitucional de legalidad de los tributos y, por ende, debieran estar consagrados por Ley y requieren de mayor claridad y certeza.

Como consecuencia de lo anterior, la Ley y jurisprudencia chilena no han sido claras sobre si ciertas estructuras no tradicionales (entidades transparentes, establecimientos permanentes, fondos, sociedades de profesionales, entre otros), pueden ser considerados residentes o domiciliados ya que existen pronunciamientos contradictorios en la materia.

En vista de lo anterior, a nuestro juicio es necesaria una modificación a Ley de Impuesto a la Renta en el sentido de regular con mayor detalle la emisión de los certificados de residencia, incluyendo además ciertos conceptos que no están regulados a nivel legal como por ejemplo el de “beneficiario efectivo”.

7. BIBLIOGRAFÍA

ARNOLD J., Brian. An Introduction to Tax Treaties. [en línea] https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf. P. 8. [consulta: 27 de diciembre, 2021].

BORDERAS Ester, MOLES Pere, 2008. Derecho Tributario Internacional. Vol. I. Barcelona. Editorial El Fisco. P.17.

BRAUMANN, C, 2020. Taxes and Custom: Tax Treaties as Evidence for Customary International Law. En: Journal of International Economic Law. Volume 23°. Issue 3°. Oxford, Oxford University Press. P. 748.

CUEVAS OZIMICA, Alberto. Cláusula de limitación de beneficios en convenios de DTI. En: Revista de Estudios Tributarios, (4), pàg. 41-64. [en línea] <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41143/42682>. [consultado: 5 de enero de 2021].

Ejecutivo de Chile. 2019. Mensaje de S.E. el Presidente de la República con el que inicia un Proyecto de acuerdo que aprueba la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales, para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecha en París, Francia, el 24 de Noviembre de 2016 y suscrita por el gobierno de la República de Chile, el 7 de junio de 2017. [en línea] https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=13084&prmBoletin=12547-10. [consulta: 5 de enero de 2022].

J. AULT. Hugh, 2013. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. En: Tax Notes International. Volume 70, Number 12. P. 1195.

JAQUE. Javier. 2010. Principios e Introducción a la Doble Tributación Internacional. En: Revista de Impuestos N°162, Noviembre-Diciembre, 2010 del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. P. 2.

HEINRICH, Johannes, MORITZ, Helmut, 2000. Introduction of Tax Treaties. En: European Taxation. International Bureau of Fiscal Documentation. P. 148.

OCDE. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing. P. 7. [en línea]: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. [consulta: 31 de agosto de 2021].

OCDE. 2005. Modelo Convenio Tributario sobre la renta y el patrimonio. Instituto de Asuntos Fiscales, Madrid 2006, Introducción, párrafo 15.

OCDE (2016), “Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”. [en línea] <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beeps.pdf>. [consulta: 11 de enero, 2022].

OCDE. 2017. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada. P. 34. [en línea] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelode-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page46. [consulta 13 de enero, 2022].

OCDE. 2020. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting; Information Brochure. [en línea]: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-beeps-tax-treaty-informationbrochure.pdf>. [consulta: 5 de enero de 2021].

OCDE. 2021. “Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges arising from the Digitalization of the Economy.” [en línea] <https://www.oecd.org/tax/beeps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. [consulta: 27 de diciembre de 2021].

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 910 del 29 de abril de 1997.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 3899 del 28 de octubre de 2002.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 3514 del 14 de julio de 2003.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 17 del 30 de marzo de 2004

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2626 del 14 de junio de 2004.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 53 del 31 de octubre de 2005.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1617 del 8 de mayo de 2006.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 863 del 25 de abril de 2008.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1538 del 29 de junio de 2008.

Servicio de Impuesto Internos. Oficio N° 1746 del 20 de mayo de 2009;

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1985 del 3 de agosto de 2009.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2401 del 23 de diciembre de 2010.

Servicio de Impuestos Internos. Oficios N° 1143 del 15 de mayo de 2012.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2066 del 9 de agosto de 2012.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1484 de 2 de junio de 2015.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1985 del 3 de agosto de 2015.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2948 del 18 de noviembre de 2015.

Servicio de Impuestos Internos. Resolución Exenta N° 48 de 25 de mayo de 2015.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 39 del 8 de julio de 2016.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 876 del 5 de abril de 2016.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2306 del 19 de agosto de 2016.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 57 del 17 de octubre de 2009.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 116 del 23 de enero de 2017.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 287 del 8 de febrero de 2017.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 708 del 4 de mayo de 2017.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1365 del 16 de junio de 2017.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1365 del 16 de junio de 2017.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2400 del 6 de noviembre de 2017.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 787 del 20 de abril de 2018.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 476 del 7 de febrero de 2019.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1522 del 3 de junio de 2019.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1984 del 26 de junio de 2019.

Servicio de Impuestos Internos. Resolución Exenta N° 11 del 30 de enero de 2019.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 56 del 4 de septiembre de 2020.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 282 del 7 de febrero de 2020.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2670 del 22 de octubre de 2020.

Servicio de Impuestos Internos. Resolución Exenta N° 151 del 11 de junio de 2020.

Servicio de Impuestos Internos. Resolución Exenta N° 58 del 29 de mayo de 2020.

Servicio de Impuestos Internos. Resolución Exenta N° 151 del 11 de junio de 2020.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 40 del 25 de junio de 2021.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 63 del 25 de noviembre de 2021.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1278 del 17 de mayo de 2021.

Servicio de Impuestos Internos. Resolución Exenta N° 133 del 30 de noviembre de 2021.

Tribunal Constitucional. Sentencia Rol N° 718, del 26 de noviembre de 2007.