

TRIBUTACIÓN DE ARTISTAS EXTRANJEROS: SOBRE EL MÉTODO EN EL DERECHO TRIBUTARIO

TAXATION OF FOREIGN ARTIST: ABOUT THE METHOD IN TAX LAW

Luis Seguel Malagueño¹

RESUMEN: explica como el procedimiento de investigación jurídica tradicional es aplicable al derecho tributario, por lo que para solucionar un problema fiscal no es necesario recurrir a métodos extrajurídicos, exponiendo como cada uno de los pasos de la investigación jurídica tradicional se implementan para poder establecer los impuestos de retención que procede aplicar en Chile a los artistas que carecen de residencia o domicilio en el país.

PALABRAS CLAVES: método en el derecho tributario, impuesto adicional, artistas no residentes.

ABSTRACT: *explains how the traditional legal investigation method is applicable to tax law, so to solve a fiscal problem is not necessary to resort to extralegal methods, explaining how each of the steps of traditional legal research are implemented to establish taxes of retention that must apply in Chile to artists who lack residence or domicile in the country.*

KEYWORDS: *method in the tax law, additional tax, non-resident artists.*

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo es revisar cómo en la práctica del derecho tributario los esquemas académicos de investigación jurídica que se emplean, por ejemplo, para preparar una tesis, son útiles para que los abogados tengan las herramientas necesarias enfrentar un caso complejo, resolviéndolo de manera satisfactoria. Además, como examinaremos, utilizar un método tanto para obtener antecedentes como para interpretar la ley es fundamental en el ejercicio profesional.

El esquema de investigación jurídica empleado por la academia incluirá uno o más métodos, cuya importancia no puede ser exagerada, especialmente si se requiere llegar a un resultado que, junto con resistir un análisis crítico, permita arribar a una conclusión sustentada sobre fundamentos comprobables por terceros que, en este caso, requieren tener un conocimiento especializado en la materia.

Además, ello sienta las bases sobre las que descansa la seguridad jurídica, debido a que el uso de un método como el previsto en el Código Civil, permite uniformar los resultados, posibilitando a las personas representar cuáles serán los efectos jurídicos de sus

¹ Abogado, Universidad de Chile. Profesor del Magíster de Derecho Tributario, Facultad de Derecho Universidad de Chile. Socio en KPMG. Correo electrónico: lseguel@derecho.uchile.cl. Recibido el 23 de octubre 2021, aceptado el 10 de diciembre de 2021.

negocios y hace factible tratar a distintas personas de la misma forma al aplicar con igualdad la ley².

Es decir, una de las ventajas de un esquema de investigación basado sobre un método riguroso, es que permite llegar a un resultado que puede ser validado de forma independiente, por lo que las decisiones basadas sobre él no se sustentarán sobre preferencias personales, valores individuales o incluso, meros caprichos, de quien es llamado a tomar una decisión.

Debido a la creciente complejidad del derecho fiscal se podría pensar que es necesario recurrir a procedimientos extrajurídicos para llegar a un resultado válido, lo que es un error, como lo ha demostrado la doctrina³ y se podrá apreciar en este trabajo. De hecho, lo contrario es verdadero, ya que solamente un esquema con sólidas bases jurídicas permitirá conseguir una solución satisfactoria desde el punto de vista técnico de un problema de derecho fiscal.

En el derecho nacional, lo afirmado es especialmente cierto debido a que la integración de los vacíos del derecho tributario es efectuada por el derecho común, como lo disponen los dos primeros artículos del Código Tributario, que no solamente establecen la mencionada integración del derecho impositivo, sino que, además, fijan la relación que existe entre el derecho tributario y las demás ramas jurídicas, limitando el ámbito de aplicación de las normas fiscales, y extendiendo la aplicación del derecho común, entendido este último concepto como las disposiciones que estarían llamadas a resolver la materia correspondiente si ella se discutiera en otra sede, por lo que el problema de los vacíos del derecho tributario es subsanado por otras leyes⁴, lo que se conforma con los principios de legalidad, juridicidad y reserva legal.

Una de las consecuencias naturales de esta integración es que las normas del Código Civil sobre interpretación de la ley e interpretación de los contratos pasan a ser herramientas indispensables para el derecho fiscal, por lo que las mismas deben ser empleadas correctamente en la resolución de un caso.

La sabiduría de Andrés Bello puede ser apreciada en el Código Civil que nos legó, el cual contiene disposiciones sofisticadas, como las reglas sobre interpretación de la ley, que establecen un método compuesto de cuatro elementos, entre los que se encuentran el histórico

² VILLAMÁN RODRÍGUEZ, Francisca (2019): “La certeza jurídica y el Derecho tributario chileno”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. N° 5, pp. 166-205 y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2021): “La interpretación administrativa de la ley tributaria en Chile de 1902 a 1964”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. N° 9, pp. 51-58.

³ SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2019): “Análisis del Proyecto de modernización tributaria en materia de elusión y metodología”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 225-255.

⁴ UGAS CANELO, Luis (1965). *El Código Tributario. Sus normas complementarias y jurisprudencia*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile) pp. 13-14.

y el sistemático⁵, que previenen las llamadas interpretaciones textualistas, y de interpretación de los contratos, que establecen la intención de los contratantes recurriendo a elementos objetivos, siendo relevante la ejecución del acuerdo para su interpretación⁶.

Si bien las llamadas interpretaciones textualistas buscan vincular al interprete a la ley, ellas tienen la desventaja de caer con facilidad en las trampas que se crean producto de las limitaciones del lenguaje, la premura de la contratación moderna y de técnicas legislativas deficientes, entre otros problemas recurrentes para resolver los casos. Por lo mismo, las interpretaciones de la ley que incluyen los elementos histórico y sistemático que, igualmente, buscan vincular al juez a la ley, tienen la ventaja de proporcionar herramientas que permiten superar muchos errores que se cometen debido a deficiencias en la redacción de las leyes. Pero si ese tipo de interpretaciones no contienen ciertas restricciones, como la que tiene el Código Civil, que exige la demostración empírica del propósito de la ley, se puede caer en interpretaciones como las así llamadas en inglés *purposive*, que no podemos traducir como teleológicas, porque se refieren a los elementos histórico y contextual, que pueden alejarse de la intención del legislador, debido a que el interprete pasa a presumir el propósito buscado por la norma⁷.

Por esos motivos, el método del Código Civil nos permite aplicar las leyes nacionales sin necesidad de recurrir a teorías que transforman los deberes del legislador de proveer certeza jurídica y fijar mediante un procedimiento democrático el hecho gravado en meras facultades del intérprete.

También, el método el Código Civil nos aleja de teorías erráticas o excéntricas que, en general, lo único que hacen es tratar de encubrir la llamada equidad ruda⁸, debido a que nuestro sistema jurídico nos proporciona métodos de interpretación con fundamentos sólidos.

2. EL PROCESO DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA EN EL EJERCICIO PROFESIONAL

El procedimiento de investigación científica corresponde al conjunto de fases sucesivas que permiten avanzar hacia la resolución de un problema. El método, por su parte, corresponde a las formas específicas que toman algunas fases de dicho procedimiento, particularmente, es la ruta seleccionada para llegar al objetivo planteado. Así, el procedimiento puede tener varias etapas, dentro de las cuales se usará uno o más métodos.

⁵ GUZMÁN BRITO, Alejandro (2007): *Las reglas del Código Civil de Chile sobre interpretación de la ley* (Santiago, 2ª ed., LexisNexis) pp. 111-147.

⁶ LÓPEZ SANTA MARÍA, Jorge y ELORRIAGA DE BONIS, Fabián (2017): *Los contratos. Parte general* (Santiago, 6ª ed., Thomson Reuters) pp. 500-517.

⁷ FALLON, Richard (2014): "Three Symmetries between Textualist and Purposivist Theories of Statutory Interpretation - and the Irreducible Roles of Values and Judgment within Both", *Cornell Law Review*, Vol. 99, pp. 685-734 y BARAK, Aharon (2005): *Purposive Interpretation in Law* (Sari Bashi trad., Princeton) pp. 111 y ss.

⁸ GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005): *Estudios dogmáticos de derecho civil* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso), pp. 11-32.

Desde el tiempo de los romanos hasta la edad media la doctrina jurídica fue considerada una actividad científica, debido a que se consideraba como tal la interpretación de las autoridades⁹. Más tarde, con la llegada del método científico se pone en duda la calidad de ciencia del derecho, por lo que se plantea que era solamente un arte, lo que lleva a la dogmática jurídica a plantear que el derecho es el estudio de las normas o, puesto en otras palabras, se identificó un objeto que podía ser estudiado empíricamente¹⁰.

A esto se sumó el incentivo de la asignación de recursos públicos para investigación científica, lo que puso más presión para estructurar al derecho bajo criterios propios de las ciencias naturales, lo que llevó a que hoy la dogmática estudie los sistemas jurídicos, usando como datos empíricos a textos legales y decisiones judiciales, mientras que otras disciplinas, como la sociología jurídica, estudian lo que ven como la realidad jurídica, buscando lo que supuestamente el derecho es en la realidad¹¹, lo que fue creando visiones variadas e incluso opuestas del derecho.

Ahora, sea cual sea la concepción del derecho que se tenga, parece innegable que será necesario un procedimiento de investigación que emplee uno o más métodos racionales y rigurosos para poder llegar a un conocimiento de él que supere el conocimiento meramente habitual, al que arribaría el lego sin una preparación profesional en la materia¹².

Se podría pensar que solamente al contemplar al derecho como una ciencia aplicada en abstracto es necesario un método para poder validar las conclusiones a las que se pueda llegar. Sin embargo, una de las características más relevantes del derecho es su capacidad de informar la decisión que se toma sobre un caso, para lo que también será necesario un procedimiento de resolución.

Lo señalado es de extrema importancia, porque una de las funciones más importantes del derecho es proporcionar los elementos de juicio jurídico para construir la fundamentación que sustente una decisión jurídica, y en ello la argumentación y la interpretación no se pueden separar¹³. Para ello, el método es igualmente importante, por lo que en la tarea diaria de

⁹ VAN HOCKE, Mark (2013): “Legal Doctrine: Which Method(s) for What Kind of Discipline?”, en VAN HOCKE, Mark (ed.) *Methodologies of Legal Research, Which Kind of Method for What Kind of Discipline?* (Oxford, Hart Publishing) p. 1.

¹⁰ Del VECCHIO, Giorgio y RECASENS SICHES, Luis (1946): *Filosofía del derecho y estudios de filosofía del derecho* (México, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana) Tomo I, pp. 41-53.

¹¹ VAN HOCKE (2013) pp. 1-2.

¹² Se tiende a dividir el conocimiento en ordinario, que es el habitual, al que se llega de manera espontánea; científico, que es el que describe, explica y predice fenómenos mediante el método científico; y filosófico, que es aquel que trata de explicar la esencia del ser. Cea Egaña (sin fecha): “Una introducción al conocimiento del derecho”, en CAÑAS LASTARRIA, Rafael *et al. Investigación jurídica en el derecho chileno* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 18.

¹³ VAN HOCKE (2013) p. 5.

quienes nos dedicamos profesionalmente al derecho tributario es igualmente importante conocer y aplicar correctamente un esquema de investigación.

En pocas palabras, cada vez que se analice un problema jurídico será siempre necesario seguir un camino que permita llegar a un resultado que resista una revisión de otros profesionales expertos en la misma materia.

De esta forma, para llegar a una decisión bien fundamentada, se requerirá de un procedimiento que proporcione solidez y rigor jurídico al sustento de la solución del caso, lo que permite que otros profesionales con conocimientos especializados puedan someter el resultado a una evaluación. Esto es muy importante, ya que lo que caracteriza al método científico es que, al ser racional y riguroso, puede ser reproducido por terceros, lo que permite verificar la validez de los resultados a los que llega la investigación¹⁴.

Así las cosas, el procedimiento de investigación jurídica permite la predictibilidad de las decisiones, al proporcionar fundamentos sólidos para ellas, lo que otorga seguridad jurídica a las relaciones entre los particulares.

Ahora, el derecho normalmente es clasificado entre las ciencias formales, en oposición a las ciencias empíricas, debido a que el derecho, como ciencia, es un conjunto de conocimientos teóricos que representa ideas, por lo que, al igual que las matemáticas, no se concentra en estudiar la realidad material, sino que lo hace en aspectos simbólicos derivados del pensamiento del ser humano¹⁵. Como toda ciencia, el derecho requerirá de un método para llegar a un resultado válido.

Otra particularidad de la investigación jurídica es que ella siempre tiene una validez general limitada, debido a que el derecho es diferente en cada jurisdicción, por lo que puede llegar a una conclusión que solamente puede ser confirmada para un sistema jurídico individual¹⁶.

Esto último es muy relevante, especialmente cuando se recurre al derecho comparado, que es muy útil como referente de comparación para efectos de valorar a una norma positiva¹⁷, pero puede inducir a errores a quien no tenga en cuenta las diferencias sustanciales entre sistemas jurídicos¹⁸.

¹⁴ CEA EGAÑA (sin fecha) pp. 21-22.

¹⁵ ELGUETA ROSAS, María Francisca y PALMA GONZÁLEZ, Eric (2010): *La investigación en ciencias sociales y jurídicas* (Santiago, 2ª ed., Centro de Pedagogía Universitaria y Didáctica del Derecho Facultad de Derecho Universidad de Chile) p. 123.

¹⁶ VAN HOCKE (2013) p. 1.

¹⁷ CONSTANTINESCO, Léontin-Jean (1987): *Tratado de derecho comparado* (Valparaíso, trad. Enrique Aimone, Ediciones Universitarias de Valparaíso) Vol. II, pp. 12-14.

¹⁸ ZIMMERMANN, Reinhard (2009): *Europa y el derecho romano* (Madrid, trad. Ignacio Cremades, Marcial Pons) pp.58-59.

Para que una investigación sea considerada científica, ella debe contemplar al menos cuatro aspectos, a saber, el planteamiento de un problema, el propósito de solucionarlo, un riguroso método racional y plantear una respuesta tentativa llamada hipótesis¹⁹.

Si bien las etapas mínimas pueden ser reducidas a ocho²⁰, se ha preferido exponer un método un poco más extenso, debido a que el más reducido supone no mencionar, por ejemplo, el registro, que en la materia estudiada es de vital importancia, sea por la responsabilidad del asesor ante su cliente, o por la obligación del funcionario público de confeccionar un expediente.

De esta forma, siguiendo en esto a Cañas Lastarria²¹, es posible señalar que un buen esquema de investigación jurídica dogmática tiene doce etapas, a saber:

(1) La elección del tema que, en la especie, es proporcionar una solución a un caso profesional, es decir, se excluye un caso de estudio.

(2) La información, es decir, se requiere un conocimiento previo al menos general de la materia.

(3) El problema, en otras palabras, la interrogante a la que se debe encontrar una solución.

(4) La hipótesis, que es una respuesta tentativa que sirve de guía a este proceso.

(5) El método, que estará condicionado por el objeto de la investigación, y en el caso del derecho tributario debe ser utilizada el método del Código Civil para interpretar la ley y los contratos.

(6) El plan, que consiste en el programa de trabajo.

(7) Las fuentes, es decir, de dónde proviene la información para resolver el caso.

(8) La recopilación de antecedentes, o la obtención de las pruebas relevantes para la aplicación de las normas.

(9) El registro, correspondiente a cómo se consigna el proceso, que por excelencia es el expediente.

¹⁹ CEA EGAÑA (sin fecha) p. 20.

²⁰ ELGUETA ROSAS y PALMA GONZÁLEZ (2010) p. 244.

²¹ CAÑAS LASTARRIA, Rafael (1978): “Esquema tipo de un método de investigación dogmática en derecho positivo”, *Revista de Derecho Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, Vol. N° 2 pp. 265-272.

(10) El análisis, que implica evaluar la autenticidad de la información y el examen de los antecedentes recopilados.

(11) La crítica, que implica considerar y contrastar los antecedentes.

(12) La decisión, que corresponde a la resolución del caso, tomando una posición sobre él.

Si bien, como se verá, muchas de las etapas del método descrito no son necesariamente secuenciales, y varias de ellas se deben ir desarrollando durante todo el proceso, ellas permiten resaltar lo que es importante para poder tomar una decisión respecto de un caso.

3. APLICACIÓN DEL ESQUEMA DE INVESTIGACIÓN DOGMÁTICA AL DERECHO TRIBUTARIO

Ahora demostraremos como el esquema de investigación dogmática permite solucionar de forma satisfactoria los casos tributarios, proporcionando ejemplos de casos concretos.

3.1 La elección del tema

Todos los que profesionalmente nos dedicamos al derecho tributario sabemos que la elección del tema dependerá de la aplicación práctica de un plan de fiscalización, que es un instrumento preparado por la administración fiscal en el que se establecen los parámetros dentro de los cuales se llevarán a cabo las auditorías tributarias, estableciendo los criterios de riesgo que llevan a seleccionar a contribuyentes concretos que serán auditados por las unidades operativas del Servicio de Impuestos Internos.

Estos planes se enfrentarán a la realidad, en la que quienes preparan las declaraciones de impuestos parten de la contabilización de las operaciones de las empresas, en cuya preparación se han seguido, en muchos casos, normas financieras, que fueron creadas por centros de estudios extranjeros, por lo que se emprende la ardua labor de volver a calificar esas operaciones, ahora en conformidad con las leyes nacionales²².

Además, los documentos que sirven de respaldo a las anotaciones contables, normalmente, emplean una terminología que no da cuenta de la calificación jurídica de los hechos.

²² El art. 16 del Código Tributario reconoce expresamente que existen diferentes sistemas contables, lo que es un fiel reflejo de la realidad, porque muchas empresas chilenas se limitan a seguir los criterios tributarios para preparar una contabilidad fiscal, mientras que otras usan los criterios de la llamada contabilidad administrativa, que busca informar a usuarios internos, y las empresas de mayor tamaño son las que suelen seguir las reglas de la contabilidad financiera que, actualmente, corresponden a las llamadas normas internacionales de información financiera, dictadas por el centro de estudios privado llamado International Accounting Standards Board, y otras grandes compañías preparan la llamada contabilidad de costos. SALAZAR GUTIÉRREZ, José y PONCE VEGA, Mario (2019): *Manual de contabilidad básica* (Santiago, INACAP), pp. 13-14.

Así, por ejemplo, las partes pueden llamar preventa a un acuerdo que, en rigor, no es más que una compraventa o la celebración de un contrato de servicios en la cual se paga el precio junto con la celebración del contrato, y la entrega o la prestación del servicio ocurre de forma posterior. Esa nomenclatura, que es utilizada para que los compradores sientan que están anticipándose al resto del mercado, no altera en lo más mínimo los efectos jurídicos de la compraventa o del contrato de servicios, pero puede causar confusión entre quienes deben calificar las operaciones para efectos de su contabilización financiera o entre las personas llamadas a preparar la declaración de impuestos de la empresa²³.

En este punto la empresa realiza un planteamiento, que es bastante complejo, debido a que es el resultado de medir una gran cantidad de hechos jurídicos que, originalmente, fueron medidos y calificados siguiendo reglas diferentes. Así, la obligación tributaria es expresada en una declaración de impuestos, que es acompañada de una importante cantidad de declaraciones juradas presentadas tanto por el contribuyente, como por terceros.

Lo dicho tiene como consecuencia natural que los registros que se deben llevar de las diferencias existentes entre las reglas financieras y las reglas fiscales son cada vez más extensos, debido al creciente distanciamiento de las normas financieras y tributarias.

Luego, el Servicio de Impuestos Internos examina utilizando algoritmos la consistencia de la declaración de impuestos, lo que lleva a seleccionar algún aspecto de la declaración para ser examinado, lo que puede dar paso a un procedimiento administrativo.

Adicionalmente, sobre las empresas recaen una serie de obligaciones accesorias que están relacionadas con la tributación de sus contrapartes en un contrato, y se pueden ver obligadas a retener, pagar y declarar impuestos debido a que efectúan pagos a determinadas personas, como es el caso de las remuneraciones que pagan a los trabajadores y de las retenciones del impuesto adicional que afecta a los ingresos de fuente chilena de los no domiciliados ni residentes en el país.

Entonces, al estar frente a frente el plan de fiscalización con la realidad, surge una casuística compleja y variada, en la que, para revisar la correcta determinación de la obligación tributaria, es necesario revisar la calificación que los contribuyentes hicieron de los hechos.

Por esos motivos, rara vez quien ejerce la profesión de abogado fuera de la academia puede elegir el tema que desea investigar, lo que hace más que relevante contar con un

²³ CALDERÓN SANDOVAL, Javiera y MONTECINOS PEÑA, Claudia (2016): *Arriba del escenario: el negocio de la música en vivo en Chile 1989-2016* (Santiago, memoria para optar al título de periodista, Universidad de Chile) 92-94 y SILVA CRUZ, Juan Pablo (2011): *Estudio de demanda de un centro de ski enfocado al desarrollo de revenue management* (Santiago, memoria para optar al título de ingeniero industrial, Universidad de Chile) p. 32.

esquema que permita solucionar cualquier caso de forma sistemática, sin dejar al azar ninguno de los pasos necesarios para poder llegar a una resolución satisfactoria.

Salvo por ese detalle que, por lo demás, no difiere del ejercicio de las demás especialidades jurídicas, en las que los abogados deben resolver los casos que surjan entre sus clientes, el ejercicio del derecho tributario no difiere del ejercicio de las demás ramas del derecho.

Planteemos ahora un caso concreto para demostrar la utilidad del método de investigación jurídica tradicional para resolver un caso.

Así, el organizador de un festival de música contrata a un músico que no tiene domicilio ni residencia en Chile, por lo que, en honor a la simplicidad, lo denominaremos como no residente fiscal, para que realice una presentación, para lo que celebra con él un contrato de prestación de servicios.

Ahora, tanto para el que debe preparar las declaraciones, como para quien debe luego auditarlas, el procedimiento que se describe permitirá establecer la tributación de estos acuerdos.

3.2 La información

Este paso supone que quien realiza la investigación jurídica tiene al menos el conocimiento mínimo que proporciona una formación universitaria adecuada, que permite a los operadores del derecho ser capaces de contar con las referencias indispensables para comenzar una búsqueda documental, lo cual supone comprender el tema investigado al menos en sus elementos básicos.

En el caso que hemos planteado, inicialmente, será necesario conocer la regulación del contrato de arrendamiento de servicios y las normas del impuesto adicional. Como veremos más adelante, también será indispensable manejar las reglas sobre el contrato de mandato y elementos del derecho laboral.

Como se puede apreciar, en este paso no existen discrepancias con el ejercicio de otras especialidades jurídicas.

3.3 El problema

Al seguir otros esquemas de investigación jurídica, esta sería la primera etapa²⁴, pero parece más adecuado incluir las etapas anteriores, debido a que ellas nos permiten resaltar características del ejercicio profesional del derecho tributario y las necesidades que deben ser satisfechas para llegar a una conclusión válida que resista un examen posterior de varios tipos, como el jerárquico o el judicial.

²⁴ ELGUETA ROSAS y PALMA GONZÁLEZ (2010) p. 244.

Ahora, el problema corresponde a la incógnita que se va a someter a un procedimiento de resolución dentro del derecho. Este debe ser correctamente formulado para poder seguir adelante.

En el caso que hemos planteado, se deberá analizar la tributación aplicable a la prestación, lo que determina si la retención del impuesto adicional efectuada por el organizador del festival de música se conforma con las reglas del impuesto adicional.

Nuevamente, es posible avanzar en la resolución de nuestro caso sin apartarnos del método propuesto.

3.4 La hipótesis

Si bien este concepto es propio de las ciencias empíricas, él ha sido tomado en préstamo porque permite contar con una o más respuestas tentativas al problema planteado, lo que es muy útil para guiar el resto del procedimiento, facilitando la detección de los elementos que pueden acreditar o desacreditar esas las respuestas tentativas, lo que permite modificarlas o reemplazarlas, para poder llegar a una conclusión válida.

En nuestro caso, al tener un conocimiento mínimo de la materia, podemos proponer una hipótesis con razonable precisión, por ejemplo, que existen errores en la retención del impuesto adicional efectuada por el organizador del evento, debido a que no es inusual que se cometan equivocaciones en el cálculo de la base imponible producto de calificar parte de la remuneración del artista como un reembolso de gastos, error normalmente ocasionado por la redacción de las cláusulas comunes de los contratos sobre presentaciones artísticas.

Para formular la hipótesis es necesario recurrir a la deducción, es decir, se debe partir de la generalidad de la norma e ir a lo particular del caso. Más adelante, cuando se cuente con las pruebas correspondientes, se recurrirá a la inducción, ya que de lo particular del caso se deberá llegar a una conclusión.

Como se observa, seguimos sin la necesidad de apartarnos del esquema.

3.5 El método

Como se indicó, el método queda supeditado al objeto que se desea conocer, pero también el método variará dependiendo del objetivo que se desea conseguir. Se ha planteado que son métodos de investigación apropiados a la ciencia jurídica el análisis del texto, la lógica (ej. silogismo), la investigación de campo (ej. entrevistas), las estadísticas y los métodos de investigación histórica²⁵.

²⁵ VAN HOCKE (2013) p. 6.

Si tenemos en consideración los principios constitucionales que informan la aplicación de las leyes fiscales, no es aventurado sostener que el método positivista es el más apropiado para respetar el principio de reserva legal de los tributos²⁶, debido a que en él las normas están dadas por el legislador, y a partir de ellas se realizan las inferencias que permiten obtener los fundamentos válidos mediante la deducción efectuada a partir de la regla positiva²⁷.

Por lo dicho, el método de la dogmática jurídica es tan relevante para la administración fiscal y para los profesionales que deben aconsejar a sus clientes respecto de cómo ella resolverá algún asunto.

Los datos empíricos usados por la dogmática son los textos normativos, que son obligatorios, y los textos de autoridades, que no son obligatorios²⁸. Ello, porque la dogmática acepta a la norma jurídica como verdadera debido a que ella ha sido establecida siguiendo el correspondiente procedimiento legislativo, por lo que la validez de una regla así implementada no se cuestiona, y es tomada como un dogma, centrándose el procedimiento en establecer su sentido y alcance o en establecer, mediante la deducción, cómo ella debe ser aplicada a un caso concreto²⁹.

Resumiendo, la validez de la norma se toma como un dogma, por lo que no se discute que ella es obligatoria, de manera que la investigación se dirige a conocer el sentido y alcance de la norma y como ella debe ser aplicada a un hecho.

Lo anterior, sin embargo, no implica que la norma no puede ser criticada, y normalmente será ella criticada en un estudio dogmático, pero la dogmática no discute que la regla es generalmente obligatoria³⁰.

Ahora, los principales métodos que considerados dogmáticos son el lógico, que emplea el raciocinio para deducir las inferencias sobre la base del silogismo, en el que la premisa mayor es la norma y la premisa menor es el hecho; el semántico, que, partiendo del supuesto de un uso riguroso en el lenguaje por parte del legislador, estudia el significado de las palabras empleadas por la regla; el histórico, que investiga el sentido y alcance de la norma recreando el pensamiento del legislador, lo que se hará, según la teoría que se siga, buscando el sentido subjetivo u objetivo, y recurriendo solamente al material normativo o al estado de las cosas, cuando es estamos ante una búsqueda sociológica; el teleológico, que

²⁶ FERNÁNDEZ PROVOSTE, Mario y FERNÁNDEZ PROVOSTE, Héctor (1952): *Principios de derecho tributario* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) 74-76.

²⁷ VILLEY, Michel (1978): *Método, fuentes y lenguaje jurídicos* (Buenos Aires, trad. C.R.S., Ghersi) p. 67.

²⁸ Van HOCKE (2013) p 11.

²⁹ VAN HOCKE (2013) pp. 10-11.

³⁰ HERRERA LARRAÍN, Luis Óscar (sin fecha): “Investigación dogmática”, en Cañas Lastarria, Rafael *et al. Investigación jurídica en el derecho chileno* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 35-36.

busca el propósito de la norma, es decir, que va más allá de su letra; el comparativo, que busca las diferencias y semejanzas que existen entre las normas³¹.

El Código Civil establece en sus artículos 19 al 24 un método de interpretación de la ley, por lo mismo, la administración tributaria no puede recurrir a métodos diferentes, debido a que las reglas sobre interpretación de la ley son vinculantes para ella³².

Para efectos de interpretar la ley se debe recordar que el método del Código Civil está compuesto de cuatro elementos, a saber, el elemento gramatical, el lógico, el histórico y el sistemático los cuales, como vimos, para efectos de la metodología son considerados como métodos independientes, pero en nuestra ley ellos son cuatro fases de un único método, es decir, el Código Civil exige que se realicen todas las operaciones que implica cada elemento para llegar a una conclusión válida³³.

Las reglas sobre interpretación de la ley han sido objeto de detalladas investigaciones, que han permitido descartar supuestos formalismos en las reglas sobre interpretación de la ley, por lo que no se debe caer en el error de creer que la hermenéutica en el Código Civil se limita a un triste proceso exegético³⁴, ya que el método legal es muchísimo más sofisticado que eso³⁵. Lo mismo ocurre con la interpretación del contrato, que utiliza elementos exógenos al documento en el que puede constar el acuerdo de voluntades³⁶.

La resolución de un caso tributario requerirá típicamente de una investigación documental, porque se requiere examinar la ley aplicable, la jurisprudencia administrativa, el texto de los contratos, las declaraciones de impuestos, etc.

En algunos casos, se realiza una investigación de campo, lo que típicamente ocurre cuando debe ser constatado por la administración fiscal el uso de algún bien de propiedad de la empresa por parte de los dueños de ella.

3.6 El plan

La planificación sirve para que las acciones humanas puedan ser orientadas hacia metas y objetivos determinados, lo que permite coordinar a las personas al proporcionarles una dirección a sus esfuerzos. Con ello, es posible encontrar la mejor forma de cumplir dichas metas y objetivos, lo que se traduce en las estrategias que serán empleadas en la actividad.

³¹ HERRERA LARRAÍN (sin fecha) pp. 40-49.

³² Oficio N° 1.375, de 1988.

³³ CLARO SOLAR, Luis (1898): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado. De las personas* (Santiago, 1ª ed., Establecimiento Poligráfico Roma) pp. 130-134 y ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (sin fecha): *Derecho civil. Primer año. Título preliminar. De las personas* (Santiago, 1ª ed., Editorial "Lex") Tomo primero, pp. 45-47.

³⁴ ALFONSO, Paulino (1892): *De la interpretación de la ley. (Explicación del párrafo IV del Título Preliminar del Código Civil)* (Santiago, Imprenta Cervantes) pp. 4-5.

³⁵ Ver al respecto GUZMÁN BRITO (2007).

³⁶ LÓPEZ SANTA MARÍA y ELORRIAGA DE BONIS (2017) pp. 505-513.

Igualmente, la planificación facilita la identificación de algunas ventajas y es muy útil para anticipar las contingencias que pueden surgir.

Por lo mismo, para elaborar el presupuesto de cualquier actividad se requiere una planificación. Ello permite esperar un resultado y luego medir hasta qué punto se va cumpliendo el resultado esperado.

En consecuencia, toda actividad humana requiere una planificación que permita que los recursos usados en ella sean empleados de la mejor forma.

Entre los recursos, el más importante en una investigación jurídica será personal, que debe tener el conocimiento necesario para realizar la actividad solicitada dentro del tiempo destinado a ella.

El tiempo tiene gran relevancia en materia tributaria, debido a que las materias fiscales deben ser resueltas dentro de los plazos de prescripción. En el sector privado, muchas veces el tiempo se verá constreñido por los plazos de los procedimientos administrativos que, al ser reducidos, requieren destinar más personal para poder llegar a una conclusión válida dentro de términos reducidos.

3.7 Las fuentes

Como explica Aníbal Bascuñán Valdés, las fuentes del derecho pueden ser directas o indirectas, dependiendo del nivel de intermediación que exista en su elaboración, y ambos tipos pueden, a su vez, ser mediatas o inmediatas, dependiendo de la finalidad con la que fueron elaboradas³⁷.

Ahora, en lo que interesa al método dogmático aplicado al derecho tributario, las fuentes más relevantes serán las normas jurídicas (ley, reglamento, resoluciones), la jurisprudencia y la literatura jurídica.

En relación con la literatura jurídica, será necesario consultar revistas especializadas y libros que aborden el tema investigado. Como se ha señalado, para ir ampliando las fuentes consultadas, una vez reunidos “algunos libros que resulten útiles, se puede recurrir a sus bibliografías para encontrar más libros o artículos sobre la materia. Y así, sucesivamente”³⁸.

Respecto de la jurisprudencia, es necesario hacer algunas prevenciones. Para quienes se desempeñan en la administración fiscal, las interpretaciones oficiales del director del Servicio de Impuestos Internos son generalmente obligatorias, es decir, la interpretación

³⁷ BASCUÑÁN VALDÉS, Aníbal (1961): *Manual de técnica de la investigación jurídica* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 38-43.

³⁸ LÓPEZ ESCARCENA, Sebastián (2011): “Para escribir una tesis jurídica: técnicas de investigación en Derecho”, *Revista Ius et Praxis*, Año 17, N° 1, p. 235.

que ha hecho máxima autoridad de la administración fiscal respecto de una norma es obligatoria para los funcionarios desde que el documento que la contiene es emitido³⁹.

Lo dicho tiene fundamentos normativos que son reforzados por los principios clásicos y modernos del derecho administrativo. Así, el artículo 6 letra A N° 1 del Código Tributario faculta al director del Servicio de Impuestos internos para interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, norma que es luego repetida en el artículo 7 letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, pero luego esa misma facultad parece ser entregada a los directores regionales en el artículo 6 letra B N° 1, a quienes se les permite absolver consultas sobre la interpretación de la ley, lo que nos podría llevar a creer que se establecen facultades redundantes.

Pero ello no es así, debido a que las normas anteriores deben ser concordadas en el artículo 45 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos que, en esencia, dispone que solamente el director del Servicio de Impuestos Internos⁴⁰ puede interpretar la ley tributaria cuando no existe un precedente, mientras que los demás funcionarios no pueden emitir ni aún un informe sin que la nueva materia sea sometida a la Dirección Nacional⁴¹.

Estas normas, que son siempre obligatorias para los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos. Como lo ha señalado la propia administración fiscal “tanto la interpretación administrativa de la ley tributaria que se contiene en ella [en una circular], realizada por el Director del Servicio conforme a la facultad consagrada en el artículo 6 letra, A, N 1 del Código Tributario, como las instrucciones que en la misma se imparten a las unidades operativas del Servicio relativas a las auditorías tributarias son obligatorias para los funcionarios del Servicio”⁴². Estas conclusiones son reforzadas por los principios del derecho

³⁹ En virtud del principio de ejecutoriedad, las instrucciones dirigidas a los funcionarios son obligatorias para ellos desde que son dictadas, por lo que las interpretaciones oficiales son vinculantes para todos los funcionarios desde que son emitidas por el director del Servicio de Impuestos Internos. MORAGA KLENNER, Claudio (2010): *La actividad formal de la administración del estado* (Santiago, AbeledoPerrot/Legal Publishing) pp. 253-254

⁴⁰ Que es la única autoridad de la Dirección Nacional facultada para interpretar la ley tributaria.

⁴¹ Circular SII N° 71, de 2001.

⁴² Oficio N° 3.039, de 2002.

administrativo, particularmente, el principio de inderogabilidad singular⁴³ y el principio de la confianza legítima⁴⁴.

En contraste a lo señalado, las sentencias judiciales en materia tributaria no son generalmente obligatorias, tal como lo dispone el inciso segundo del artículo 3 del Código Civil⁴⁵, por lo que, respecto de ellas⁴⁶, no existe en nuestro derecho un sistema de precedentes.

Lo dicho explica porque en nuestro país no es inusual que una sentencia judicial contradiga la *ratio decidendi* de otra anterior sin mencionarla⁴⁷, lo que no es concebible en un sistema en el que el precedente es obligatorio⁴⁸, en el cual, aunque sea de formas ampulosas que muchas veces tratan de ocultar que se altera lo antes resuelto, las sentencias siempre justifican la alteración en los criterios de decisión⁴⁹, porque deben informar que a partir del fallo más reciente, en rigor, el derecho cambia⁵⁰.

⁴³ PIERRY ARRAU, Pedro (1992): “Estado de derecho y principio de la legalidad”, en: Ibáñez O., Pedro *et al.* (edit.), *El Proceso Legislativo en Chile* (Valparaíso, Centro de Estudios y Asistencia Legislativa Universidad Católica de Valparaíso) pp. 86-87; OELCKERS CAMUS, Osvaldo (1992): *Jerarquía, integración y unidad del sistema jurídico administrativo*, en: Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez (edit.), *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 363-376; BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª edición, LegalPublishing / Thomson Reuters) pp. 81-82 y FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control* (Santiago, Thomson Reuters) pp. 307-319.

⁴⁴ BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2017): “El principio de protección de la confianza legítima como fundamento y límites a la actuación de la Administración del Estado”, en FERRARA BÓRQUEZ, Juan Carlos *et al.* (ed.) *Doctrina y enseñanza del derecho administrativo chileno: Estudios en homenaje a Pedro Pierry Arrau* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso) pp. 223-239.

⁴⁵ Oficio N° 561, de 2017.

⁴⁶ En materia laboral se ha implementado el llamado recurso de unificación de jurisprudencia, que busca uniformar las decisiones judiciales. DÍAZ GARCÍA, L. Iván, ALARCÓN GARCÍA, Sofía, CEMPE CEMPE, Katerine, GARRIDO ESPARZA, Luis Alejandro y ZÚÑIGA GARRIDO, Alejandro (2014): “Seguimiento del precedente por la Corte Suprema de Chile en materia laboral: estudio empírico del recurso de unificación de jurisprudencia”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 41 N° 3, pp. 1105-1131.

⁴⁷ Como, por ejemplo, ocurre en las sentencias recaídas en las causas *Industrias Chilenas de Alambre Inchalam S. A. con SII* (2013): Corte Suprema, 9 de enero de 2013 (casación en el fondo), rol N° 7.862-2011 y *San Francisco Investment S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 29 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 26.366-2014. Ambas analizadas en esta sede. RAMWELL BUSTAMANTE, Carlos (2021): “San Francisco Investment S.A. con Servicio de Impuestos Internos: acerca del secreto empresarial”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 9, pp. 119-142.

⁴⁸ WHITTAKER, Simon, y BANFI DEL RÍO, Cristian (2008): “El precedente en el derecho inglés: una visión desde la ciudadela”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 35 N° 1, pp. 37-83.

⁴⁹ GARNER, Bryan (2013) *Legal writing in plain English* (Chicago, 2a ed., University of Chicago Press) pp. 7-8.

⁵⁰ HOMPLUEM DUNN, Pintip (2003): “How Judges Overrule: Speech Act Theory and the Doctrine of Stare Decisis”, *Yale Law Journal*, Vol. 114, N° 2, pp. 493-531.

La consecuencia natural de no ser en nuestro derecho fiscal generalmente obligatorio el criterio establecido en una sentencia judicial, es que las decisiones judiciales que discrepen de la interpretación oficial del director del Servicio de Impuestos Internos no son una excusa válida para que los funcionarios se aparten de los criterios oficiales.

Desde el punto de vista de la investigación, esto implica una limitación respecto de las conclusiones, porque si un funcionario llega a una interpretación diferente de la oficial, está obligado a someter su conclusión a la Dirección Nacional para que se modifique el criterio oficial. Si eso no ocurre, sigue vinculado por la interpretación más reciente del director del Servicio de Impuestos Internos, y la interpretación a la que llegó puede ser compartida en el aula, pero al ser parte de una institución pública, no la puede aplicar en su labor profesional.

En ese sentido, la investigación jurídica en la administración pública exige que las llamadas heterotesis⁵¹ sean sometidas a un control interno⁵², debido a que nuestro sistema jurídico demanda unidad en la dirección del Servicio de Impuestos Internos⁵³ y uniformidad en la aplicación de la ley fiscal.

Hasta ahora suponemos que ha sido posible identificar las normas que serán analizadas, pero debemos notar que siempre existe una relación entre los hechos del caso y del derecho aplicable.

Con bastante elegancia, se ha indicado que para determinar qué hechos son sustanciales y pertinentes para resolver un caso, la mirada debe ir y venir entre el hecho y la norma jurídica, porque si no conocemos los hechos no sabremos qué disposiciones son aplicables, pero si desconocemos el derecho no sabremos qué hechos son relevantes para resolver el caso⁵⁴.

Lo antes indicado también es aplicable a hechos más complejos, como la determinación de la voluntad de las partes en un contrato, y a la calificación jurídica de este.

Al respecto, es necesario recordar que contratos llamados típicos o nominados, debido a que las leyes proveen un marco normativo típico, lo que, entre otras cosas, permite

⁵¹ BASCUÑÁN VALDÉS (1961) pp. 78-80.

⁵² Circular N° 71, de 2001.

⁵³ “Cada estructura administrativa, como una de sus condiciones primarias, casi al mismo nivel de la obediencia a la norma jurídica, debe reconocer la existencia de un solo liderazgo que, a modo de cabeza de la pirámide burocrática, sea capaz de imprimirle un camino claro y preciso, en función de determinadas metas o fines, imponiéndose su voluntad a todos los niveles y estamentos[...] La necesidad de la concurrencia de un centro único de mando, lo que implica la adopción de la decisión, como soportar la responsabilidad que deriva de ella”. BOLOÑA KELLY, Germán (2010) *Organización administrativa* (Santiago, segunda edición, Legal Publishing) p. 62.

⁵⁴ LARROUCAU TORRES, Jorge (2017): “Razonamiento hermenéutico y «hechos sustanciales controvertidos»”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 44, N°1, pp. 159-183

un ahorro en el costo de las transacciones, debido a que se establecen normas que vienen a suplir la voluntad de las partes⁵⁵. De esta forma, no es necesario regular expresamente todo aquello establecido en la ley, que las partes no deseen alterar.

Un ejemplo clásico de lo indicado es lo que ocurre en el caso de la construcción en terreno ajeno cuando existe un acuerdo entre las partes, que prima sobre las reglas que aplicaría, precisamente, ante el silencio de las partes⁵⁶. Pero esas normas pueden ser modificadas por los contratantes de manera que sirvan a sus circunstancias particulares. Luego, esta libertad contractual encuentra algunas limitaciones ante la aplicación de normas de diversa índole, como por ejemplo las reglas de orden público⁵⁷.

Dicho lo anterior, es necesario recordar que, para establecer los efectos jurídicos de los contratos, ellos deben ser calificados, lo que implica establecer la naturaleza jurídica de los mismos. Al respecto, como lo ha señalado la doctrina más autorizada, calificar un contrato “consiste en subsumir un determinado acuerdo de voluntades dentro de algunos posibles modelos contractuales establecidos por el ordenamiento jurídico, la práctica o la costumbre, o, en su caso, establecer que se trata de un contrato atípico o no reglado y, por lo mismo, la calificación implica precisar cuáles son las figuras contractuales que le son más próximas y que pueden serle aplicables”⁵⁸.

Por lo mismo, no es relevante el nombre que las partes hayan dado al acuerdo, porque la calificación se realiza conforme a los hechos que se logren establecer en cada caso. Es decir, la calificación, que se realiza conforme a las directrices que la ley entrega, se efectúa analizando qué es lo que las partes acordaron e hicieron, sin que la denominación que dieran al contrato sea vinculante.

3.8 La recopilación de antecedentes

Si bien para dar una opinión fundada de un caso concreto, en general, será necesario examinar los antecedentes del caso y, en materia tributaria, se presentan varias

⁵⁵ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (2010): *De los contratos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 37.

⁵⁶ FIGUEROA YÁÑEZ, Gonzalo (1997): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, tercera edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) Tomo VIII, pp. 104 y 105 y oficios SII N° 823, de 2013 y N° 3.028, de 2011.

⁵⁷ Existen ramas del derecho en las que la libertad contractual está limitada, como es el caso del derecho del trabajo que establece mínimos irrenunciables. THAYER ARTEAGA, William (2008): *Manual de derecho del trabajo* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo III, 25-26. En otras, como es el caso del derecho del consumidor, la ley previene los abusos que podrían derivar de la ausencia de negociaciones previas, que era uno de los supuestos de la libertad contractual. SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo (2016): *Derecho comercial* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo V, pp. 161 y ss.

⁵⁸ LÓPEZ SANTA MARÍA y ELORRIAGA de BONIS (2017) p. 468.

particularidades respecto de esta parte del método que analizamos que implica recopilar los antecedentes⁵⁹ relevantes del caso.

Si el abogado que estudia el caso se desempeña en el sector privado, deberá solicitar a su cliente o a quienes trabajan para él los antecedentes del caso. Esto, como podrán dar fe quienes han prestado sus servicios en el sector privado, requiere desplegar habilidades de negociación y persuasión, porque la mayoría de las veces, los encargados de preparar, ordenar y mantener estos antecedentes, pueden no tener mayor interés en satisfacer las solicitudes dentro tiempos reducidos, debido a que consideran que es una carga de trabajo adicional a la que normalmente hacen.

Lo anterior podría no ser un problema tan grave si el trabajo se limita a un informe que no es particularmente contingente, pero cuando los antecedentes se requieren para responder un requerimiento de la administración fiscal, el abogado deberá recurrir a todas las llamadas habilidades blandas para obtener los antecedentes dentro de plazos razonables para analizarlos y responder los requerimientos dentro de plazo.

En el caso de los abogados que se desempeñan en la administración fiscal, será relevante el nivel de precisión de los requerimientos que hagan. Como los planes de auditoría están dirigidos a hechos concretos, la mayoría de las veces contemplan una serie de documentos que deben ser solicitados, que son la base para iniciar el procedimiento administrativo.

Cuando están en manos del abogado de la administración estos antecedentes, los siguientes requerimientos deberían ser más específicos, por lo que deben ser pertinentes al caso. Así, en nuestro ejemplo, una vez identificados los pagos realizados al extranjero y las retenciones del impuesto adicional efectuadas, será necesario requerir los contratos que fueron celebrados con los beneficiarios de las rentas.

Es usual que se incluyan peticiones abiertas respecto de todo otro documento relacionado con el caso, las que obedecen al hecho que no es posible imaginar la infinidad de supuestos de hecho. Estos requerimientos, en rigor, se relacionan con el artículo 8 bis N° 9 del Código Tributario, que reconoce el derecho de los contribuyentes de aportar antecedentes y que ellos sean incorporados al proceso y considerados al momento de resolver.

Es decir, incluso si no se agregaran estos requerimientos abiertos el contribuyente siempre puede acompañar documentos al procedimiento de auditoría y ellos deben ser recibidos y considerados.

⁵⁹ No confundir esta etapa del método con el procedimiento administrativo que busca fundamentar la decisión del director del Servicio de Impuestos Internos de presentar una querrela o un acta de denuncia por la posible comisión de un delito tributario, o decidir que los hechos que le son comunicados no revisten las características de un hecho punible, prevista en el N° 10 del artículo 161 del Código Tributario.

Lo anterior, obviamente, no implica que se deba dar a los documentos el mismo mérito que el contribuyente les da. De hecho, precisamente estudiar estos documentos es gran parte del trabajo que se debe hacer en el procedimiento de auditoría, el que debe concluir con la consideración de los documentos aportados en el acto terminal.

Como es posible apreciar, salvo por la aplicación de las reglas destinadas a que el procedimiento de auditoría se conforme con las exigencias del debido proceso, en este punto nuestro método no presenta discrepancias del método jurídico.

3.9 El registro

El registro de las labores efectuadas tiene un aspecto relacionado con la responsabilidad de quien presta el servicio profesional, que requiere dejar huellas de los documentos que sustentaron su opinión. Normalmente, si solamente se requiere un parecer, y el cliente se limita a expresar los supuestos de hecho, ello quedará plasmado en la opinión emitida.

Cuando se ha iniciado un procedimiento administrativo, el expediente dará cuenta del procedimiento empleado para la resolución del tema estudiado⁶⁰.

Es muy relevante para el contribuyente que se deje constancia de todos los documentos que son examinados por la administración durante esta etapa.

No nos extenderemos en esta materia, sin perjuicio de señalar que cuando se llega a la fase de citación, la relevancia de individualizar los documentos solicitados por la administración y entregados por el contribuyente no puede ser exagerada, considerando la inadmisibilidad probatoria contemplada en el artículo 132 del Código Tributario.

Nuevamente, salvo las reglas propias de los procedimientos administrativos, el método jurídico no presenta diferencias relevantes con el que se utiliza para resolver casos tributarios.

3.10 El análisis

En este punto será necesario evaluar la autenticidad de la información en conformidad con los antecedentes recopilados. Es necesario dejar en claro que no nos referimos a la posibilidad de que los documentos sean falsos, lo que en sede administrativa fiscal da paso al procedimiento regulado en el artículo 161 N° 10 del Código Tributario, llamado recopilación de antecedentes, tema que no analizamos en este artículo.

En este punto, si debemos resolver un caso tributario estando en el sector privado, será necesario analizar los antecedentes con independencia del tratamiento financiero de las

⁶⁰ Los documentos se detallan en las circulares N° 63, de 2000 y N° 58, de 2000.

operaciones, porque busca el análisis es establecer los efectos jurídicos de los actos respectivos en conformidad con la ley tributaria. Luego, cuando el análisis se efectúa desde la perspectiva de la administración, lo que se intenta dilucidar es si los antecedentes acompañados por el contribuyente dan crédito a las conclusiones anteriores, que llevaron a declarar el impuesto en uno u otro sentido.

En ambos casos, es necesario analizar los antecedentes relacionados con los hechos relevantes para poder llegar a una conclusión valedera. Por lo mismo, se debe establecer qué hechos han sido probados y su relación con el derecho aplicable, lo que nos lleva a interpretar las normas llamadas a resolver los problemas que se detecten en el análisis.

Veamos ahora como se desarrollaría nuestro caso. Como indicamos antes, contabilidad de las empresas da cuenta de la cuantificación de los hechos que tienen relevancia patrimonial para ellas, característica que es descrita en la literatura contable señalando que se asientan en los registros de las compañías hechos económicos, haciendo sinónimo esta palabra de los términos pecuniarios y monetarios. Es decir, la contabilidad contiene información sobre la realidad de la empresa en la medida que ella sea cuantificable en términos monetarios⁶¹.

También comentamos que reglas sobre la preparación de los estados financieros que en la actualidad son generalmente aceptadas en Chile, fueron creadas por un centro de estudios privados establecido el año 2001 en el Reino Unido, llamado Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Este centro de estudios crea esas reglas y, a su vez, interpreta⁶².

La consecuencia natural de lo dicho es que las reglas que hoy siguen los contadores para elaborar los registros financieros no tienen ninguna relación con las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo mismo, cada vez resulta más importante identificar y registrar las diferencias que surgen al aplicar dos tipos de reglas.

Entonces, quien prepare la declaración del impuesto a la renta de la empresa deberá enfrentarse a una gran cantidad de datos que han sido clasificados, ordenados y asentados durante el año por el personal de contabilidad, siguiendo normas contables que califican los actos registrados, no en función de lo que diga la ley, sino que siguiendo las instrucciones impartidas por el mencionado centro de estudios extranjero.

Por ello, una primera barrera que debe saltar quien realiza una investigación para resolver un caso tributario es que la información estará presentada siguiendo parámetros extralegales, que no tienen como objetivo mediar la capacidad contributiva o aplicar las

⁶¹ IRARRÁZABAL COVARRUBIAS, Aníbal (2010) *Contabilidad. Fundamentos y usos* (Santiago, 6ª ed., Ediciones UC) pp. 23-24; Fundación IFRS (2016): *Normas NIIF 2016* (Londres, Fundación IFRS) pp. A28-A30.

⁶² Fundación IFRS (2016) pp. A3-A8.

decisiones del legislador nacional, sino que han sido creadas, principalmente, para uniformar los datos financieros que se proporcionan a inversionistas extranjeros.

A lo dicho, se suma que la nomenclatura utilizada por los diferentes especialistas será, igualmente, diversa de aquella que correspondería de seguirse las normas legales. Un ejemplo es el lenguaje utilizado por quienes trabajan en los departamentos de recursos humanos de las grandes empresas, que en vez de trabajador utilizan el término colaborador, y en vez de despido hablan de desvinculación. Esa nomenclatura da cuenta de estilos o tendencias de cómo administrar las relaciones laborales dentro de una empresa, pero no alteran, al igual que no lo hacen las reglas financieras, la calificación jurídica de los hechos.

Entonces, para efectos de resolver un caso tributario será imprescindible analizar los hechos a la luz de las normas legales nacionales, por lo que, si bien se parte desde la información financiera, ella debe ser depurada para poder calificar los hechos conforme a las normas jurídicas que rigen la tributación en Chile.

Analizando el caso que hemos planteado, la contratación de los artistas usualmente es negociada por un representante, lo que no altera la tributación del artista, debido a que, como es obvio, todos los efectos de la gestión del representante se radican en el representado, debido a que así lo dispone el artículo 2116 del Código Civil⁶³.

Es común en ese tipo de contratos las principales obligaciones de los músicos serán actuar en vivo y en directo en el referido festival en la fecha y hora que el organizador disponga al efecto, participar en las conferencias de prensa que al efecto se convoquen, participar en notas y entrevistas para diversos medios de comunicación, asistir a los ensayos, prácticas, pruebas de sonido necesarias para la correcta, oportuna y cabal realización de la presentación⁶⁴.

De la misma forma, no es inusual que en ese tipo de contratos se establezcan prohibiciones limitadas que afectan a los músicos, por ejemplo, no grabar ni participar en entrevistas, programas o eventos, o cualquier otra actividad de índole musical que realicen o transmitan otros medios de comunicación durante cierto período de tiempo anterior y posterior al festival; no realizar ninguna actuación masiva de índole musical en el país dentro de cierto período anterior y posterior al festival; no usar prendas de ropa u otros elementos de publicidad de ningún tipo, salvo la marca de la cual es dueño el artista, entre otras.

Igualmente, es común que se establecen multas para el caso que el artista incumpla, o cumpla de forma tardía o parcialmente el contrato. Ejemplos de estas indemnizaciones son una multa por la cantidad equivalente a los honorarios pactados, los montos que se

⁶³ STITCHKIN BRANOVER, David (2011): *El mandato civil* (Santiago, quinta edición actualizada por Gonzalo FIGUEROA YÁÑEZ, Editorial Jurídica de Chile) pp. 46-48.

⁶⁴ FONTAINE CORREA, Constanza y González Barrenechea, Solange (2004) *Contratos de artistas intérpretes y ejecutantes de obras musicales en el ámbito de la propiedad intelectual* (Santiago, memoria de licenciatura, Universidad de Chile) pp. 87-101.

anticiparon, los gastos de promoción, ejecución y cancelación de la participación del artista en el festival.

En el caso de las presentaciones ocasionales como la que analizamos, no se presenta el elemento de subordinación y dependencia que implicaría la aplicación del impuesto único de segunda categoría, por lo que la calificación jurídica corresponde al contrato de prestación de servicios⁶⁵. En la práctica, para fijar los honorarios que se pagarán por estos servicios se suele recurrir a dos tipos de cláusulas, sin perjuicio que el honorario puede ser fijo o variable.

Un ejemplo de remuneración variable corresponde a un cálculo sobre la base de la venta de entradas al espectáculo, que se expresa como una especie de división de los ingresos netos obtenidos por concepto de taquillas. Es decir, se acuerda que parte de la remuneración del artista será un porcentaje de las ganancias provenientes de los ingresos correspondientes a la venta de entradas al espectáculo.

También es común, especialmente en aquellos contratos celebrados por artistas exitosos, que se acuerde que los impuestos que se apliquen producto de la actuación sean de cargo del organizador del evento. Esto suele expresarse señalando que los montos a los que tiene derecho el artista y su personal estarán *libres de impuestos*. Esta cláusula tiene bastante sentido, si consideramos que los artistas extranjeros permanecerán muy poco tiempo en cada lugar, por lo que atenta en contra de la simplicidad que ellos se hagan cargo del cumplimiento tributario en las jurisdicciones en las que actúen.

Lo anterior es relevante para el cálculo de la retención del impuesto adicional, debido a que, como es explicado por el Servicio de Impuestos Internos⁶⁶, cuando se pacta que el impuesto adicional es de cargo del pagador de la renta y no del beneficiario, el cálculo de la retención de aquel gravamen debe incrementar la renta líquida correspondiente que se va a remesar al exterior por el monto del impuesto respectivo.

Ahora, es posible que se establezca en el contrato que determinados gastos serán de cargo del organizador, por ejemplo, los gastos de alimentación del músico y su equipo, los cargos y gravámenes por visas, pasajes, transporte, carga aérea y aduana, el hospedaje para el músico y su personal. Igualmente, no es inusual que se acuerden viáticos para el personal que trabaja o presta servicios al músico.

En otra variedad de contrato celebrado con artistas, que es común cuando ellos tienen un equipo de personas que se hace cargo del transporte de los implementos que serán utilizados en el espectáculo y de su instalación, se suele establecer un monto total que el organizador debe pagar al artista, y luego se divide esa remuneración en al menos dos partes, una que se indica corresponde al honorario del artista, que comúnmente es denominado

⁶⁵ FONTAINE CORREA y GONZÁLEZ BARRENECHEA (2004) pp. 84-87.

⁶⁶ Circular N° 54, de 2013, p. 15.

caché⁶⁷, otra parte que corresponde a los gastos, que se detallan, por el que se debe pagar un monto fijo.

Revisemos ahora con mayor detalle el derecho aplicable. El artículo 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone que las “personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas, que perciban o devenguen rentas de fuentes chilenas que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo con las normas de los artículos 58 y 59, pagarán respecto de ellas un impuesto adicional de 35%”.

En el siguiente inciso el comentado artículo establece que “la citada tasa será de 20% cuando se trate de remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas, percibidas por las personas naturales extranjeras a que se refiere el inciso anterior, sólo cuando éstas hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas. Este impuesto deberá ser retenido y pagado antes de que dichas personas se ausenten del país, por quien o quienes contrataron sus servicios, de acuerdo con las normas de los artículos 74 y 79”.

Finalmente, el inciso tercero del artículo 60 de la LIR señala que el “impuesto establecido en este artículo tendrá el carácter de impuesto único a la renta respecto de las rentas referidas en el inciso segundo, en reemplazo del impuesto de la Segunda Categoría, y se aplicará sobre las cantidades que se paguen, se abonen en cuenta o se pongan a disposición de las personas mencionadas en dicho inciso, sin deducción alguna”.

Del examen de los artículos transcritos, es posible concluir que, para que aplique la tasa de 20% del impuesto adicional, es necesario que se cumplan ciertos requisitos copulativos, de lo contrario, la tasa aplicable a la remesa al extranjero quedará sujeta a la tasa de 35% que menciona el inciso primero.

Lo anterior nos lleva a plantear algunas preguntas, por ejemplo, ¿cómo podemos calificar a una actividad como artística? Una alternativa para encontrar la respuesta a esa interrogante es recurrir a la normativa sectorial correspondiente, que conforme a lo dispuesto en el artículo 2 del Código Tributario es el derecho común llamado a integrar la normativa fiscal.

Así, el art. 26 D. L. N° 1.094, de 1975⁶⁸, establece un tipo de visa aplicable a “los artistas, deportistas y a otros extranjeros debidamente calificados que ingresen al país y deseen desarrollar actividades remuneradas, se les podrá conceder visación de residente sujeto a contrato, en la forma y condiciones que determine el reglamento”.

⁶⁷ GALEA ROBLES, Carolina (2016): *Código de buenas prácticas profesionales en la música* (Santiago, Proyecto Trama) p. 55.

⁶⁸ Art. 26 D. L. N° 1.094 de 1975.

Luego, el artículo 41 del Reglamento de Extranjería⁶⁹ establece que los “artistas extranjeros para realizar cualesquiera presentación en Chile, deberán contar con la autorización respectiva de la autoridad competente, traducida en la visación sujeta a contrato o permiso del caso, sea que fueren gratuitas, de beneficencia o pagadas”⁷⁰.

En vista de lo indicado, una de las posibles respuestas a la pregunta que nos hicimos es que las autoridades encargadas de otorgar las correspondientes visas quienes. Precisamente, esa es la conclusión a la que ha llegado el Servicio de Impuestos Internos⁷¹, por lo mismo, al recurrir al derecho común se previene el problema de arbitrariedad que se podría producir al calificar la naturaleza del servicio.

Sin embargo, queda sin respuesta la pregunta de cómo efectuar esa misma calificación en el caso que el mismo servicio sea prestado por un chileno que no es residente fiscal, ya que no requerirá visa.

Es relevante la calificación anterior porque, conforme a lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley N° 16.630⁷², los artistas chilenos que no tengan residencia ni domicilio en Chile no están obligados a pagar el impuesto adicional respecto de las rentas que perciban en el país por concepto de su actuación profesional personal.

Si examinamos la historia de la Ley N° 16.630, podremos apreciar que durante toda la tramitación del proyecto de ley fueron consideradas actividades artísticas por el parlamento los espectáculos teatrales y musicales. Además, se presentó una interesante discusión sobre la calidad de los llamados espectáculos de revistas.

Al respecto, se intentó establecer una limitación destinada a que “las revistas musicales tengan contenido; que no se trate simplemente de «golpear» -como dijo mi Honorable colega señor Castro- a base de iluminación, de las bellas figuras femeninas, del compás del baile. Ese tipo de revistas no merece ni necesita una exención tributaria; en cambio la otra, aquella que revela creación artística, trabajo, pensamiento y esfuerzo de hombres que están creando belleza, debe ser protegida”⁷³.

A ello se replicó “que en el tiempo de Toulouse-Lautrec el can-can también era considerado inmoral por la sociedad”⁷⁴, y que dentro “de la cultura, lo referente a la moral es muy relativo. Los tiempos cambian; la evolución es constante. Los trajes de baño llegaban

⁶⁹ Decreto Supremo N° 597, del Ministerio del Interior, de 1984, publicado en el Diario Oficial el 24 de noviembre de 1984.

⁷⁰ El Decreto Supremo N° 1.930, publicado el 7 de marzo de 2015, eliminó las restricciones a la contratación de artistas extranjeros que contemplaban los incisos segundo y tercero de ese artículo, hoy derogados.

⁷¹ Oficio N° 262, de 1995.

⁷² Ley N° 16.630, publicada en el Diario Oficial el 16 de junio de 1967.

⁷³ Historia de la Ley N° 16.630, p. 16.

⁷⁴ Ídem.

antaño hasta las rodillas; hoy, en cambio, hasta las señoras usan «minifalda». De manera que lo importante es el arte, en sus diversas manifestaciones. ¿Quién es el juez? El público y el consenso de la sociedad en que el artista actúa”⁷⁵.

Tras ese cruce de opiniones, la restricción no prosperó, lo que es bastante clarificador respecto de la calidad de artista que, no es empleada como una forma de describir una manifestación humana elevada o incluso desconectada con las grandes audiencias, sino que se refiere a personas que se dedican de forma profesional o remunerada a actuar en espectáculos que se presentan ante un público.

En parte debido a que se han abandonado estas posiciones moralistas respecto de las artes escénicas, en el derecho internacional se ha comenzado a tratar de una misma forma a todos quienes, en definitiva, entretienen a una audiencia que paga por presenciar sus espectáculos⁷⁶.

Terminado con las normas aplicables, el artículo 79 de la LIR establece que “las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se refiere el artículo 73 y el número 4 del artículo 74 [pagos afectos a impuesto adicional] de esta misma ley, deberán declarar y pagar [a través del formulario 50] los impuestos retenidos hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención”.

Por ello, en caso de que el pago se efectúe en divisa extranjera, el monto a declararse debe estar expresado en pesos chilenos, razón por la cual, en el formulario 50 se debe considerar el del valor de la divisa del día en el cual se efectuó el pago, y en caso que el pago se efectuó en dólares, el valor a declararse será el valor observado.

3.11 La crítica

En este punto será necesario considerar el análisis efectuado y contrastarlo con los antecedentes recopilados, para efectos de subsumir los hechos a las normas aplicables. Por lo mismo, el procedimiento que se sigue para resolver un caso tributario no tiene diferencias relevantes de aquel que se utiliza para solucionar problemas de otras ramas del derecho.

Siguiendo nuestro ejemplo, será posible constatar el cumplimiento de los requisitos antes mencionados para la aplicación de la tasa del 20% del impuesto adicional, al examinar que las remuneraciones que se pagan esencialmente debido al trabajo del artista, que es la parte esencial del acuerdo, porque sin él el resto de las prestaciones acordadas no tendrían sentido alguno, por lo que ellas son accesorias.

⁷⁵ Ídem.

⁷⁶ Al efecto la OCDE cambió la redacción del artículo 17 de su modelo de convenio sobre doble tributación, que se refería a artistas y deportistas, empleándose actualmente el término *entertainers* para sustituir al primer grupo, lo que es difícil de traducir, porque se requiere usar una palabra que comprenda a todos aquellos que se dedican a entretener a otros.

Probablemente el requisito cuyo cumplimiento es el más fácil de constatar, es que el espectáculo tenga lugar dentro del territorio nacional, lo que no debería ofrecer mayores inconvenientes, considerando las constancias que quedan por nuestros controles migratorios y otras evidencias que demuestren dónde fue realizada la prestación del servicio del artista.

En relación con el requisito que las remuneraciones sean percibidas por personas naturales extranjeras no domiciliadas ni residentes, es fácil constatar que ellas las reciba el artista o uno de sus representantes.

Como indicamos, la calificación de artística de la presentación puede ser realizada según los criterios fijados por la administración fiscal, por lo que, por ejemplo, en los casos de la calificación oficial del visado del artista, resulta fácil demostrar la naturaleza jurídica de las remuneraciones que se remesan al extranjero.

Conforme a lo expuesto, el acceso a la tasa rebajada de 20% de impuesto adicional dependerá del cumplimiento copulativo de todos los requisitos descritos precedentemente.

Ahora, al constatar qué puede ocurrir con los llamados viáticos que, en ocasiones, se pagan al personal extranjero del artista, al carecer el organizador la calidad de empleador de los beneficiarios de dichos pagos, los mismos no corresponden a lo que nuestra ley laboral y tributaria entienden por viático, por lo que no pueden ser considerados como un ingreso no renta para el perceptor de ellos, de manera que quedarán afectos con el impuesto adicional que corresponda en función de la prestación que cada quien realice. En rigor, esas sumas son una mayor parte del precio del contrato.

En cambio, si los así llamados viáticos son pagados a domiciliados o residentes en Chile, se deberían aplicar las reglas generales de tributación, por lo que solamente se debe tener la precaución que se documenten correctamente con las facturas, boletas y contratos que procedan en cada caso.

Por su parte, en los casos en los que los honorarios totales de la presentación del artista se dividen entre su remuneración y sus gastos, ellos solamente podrán ser considerados como gastos si existe un mandato. Es decir, si se acuerda que los gastos correrán por cuenta de la productora, pero, por motivos prácticos, se otorga un mandato al artista para que los contrate por cuenta y riesgo de ella, estaremos frente a un mandato y esos gastos serán propios de la productora y no del artista.

Es fácil determinar esa circunstancia, debido a que será necesario que una vez que finalice el encargo ocurra la rendición de esos gastos⁷⁷, lo que implicará documentar la gestión⁷⁸. Si de ella se demuestra que los gastos fueron menores, debería el artista devolver

⁷⁷ STITCHKIN BRANOVER (2011) 400-402.

⁷⁸ STITCHKIN BRANOVER (2011) 402-409.

esa diferencia⁷⁹, en cambio, si fueron mayores, la productora debería rembolsar lo que corresponda⁸⁰. Solamente ante esas circunstancias es posible hablar de un reembolso de gastos.

Como es posible apreciar, no se presentan discordancias con el esquema de resolución propuesto para nuestro ejemplo.

3.12 La decisión

Como indicamos antes, la decisión corresponde a la resolución del caso, en la que se toma una posición sobre él.

Esto se manifiesta, en el caso del trabajo en el mundo privado, en un informe con las recomendaciones que se podrán traducir en la presentación de una declaración de impuestos. En cambio, en el caso del sector público, ello se traducirá en un acto administrativo que determine diferencias de impuestos.

En ambos casos, no existen diferencias importantes respecto de cómo se decidiría un caso del derecho común.

4. CONCLUSIÓN

De lo expuesto, es posible concluir que no es necesario apartarse de los esquemas de investigación jurídica normalmente empleados en nuestro derecho para poder resolver los casos tributarios, debido a que las características particulares de las normas fiscales no difieren del resto de las reglas jurídicas.

Así, si bien en el ejercicio profesional del derecho tributario no será frecuente que la elección del tema objeto de una investigación jurídica sea seleccionado por el profesional, ello no difiere del resto del ejercicio de la profesión de abogado, en la que los letrados rara vez pueden seleccionar el caso, porque ellos son planteados por sus clientes.

En el caso de la información, al igual que en el resto del derecho, se requiere de parte del profesional un conocimiento previo, al menos general, de la materia tributaria objeto de la investigación, lo que le permitirá que ella se dirija con un mediano éxito.

Igualmente, plantear el problema o interrogante que requiere de una solución no difiere de lo que ocurre en el resto del derecho.

En relación con la hipótesis o respuesta tentativa que guía el proceso, se presenta una particularidad que es común al resto del derecho administrativo, que no es admisible para los

⁷⁹ STITCHKIN BRANOVER (2011) 411-412.

⁸⁰ STITCHKIN BRANOVER (2011) 420.

funcionarios del Servicio de Impuestos Internos las heterotesis, debido a que ellas requieren de una sanción oficial por parte del director de la administración fiscal.

El método, como ocurre con el resto del derecho, está condicionado por el objeto de la investigación jurídica, siendo en materia tributaria muy relevante los métodos de interpretación de la ley y de los contratos que establece el Código Civil, lo que es otra muestra de la utilidad de los esquemas tradicionales de investigación.

Respecto del plan, el derecho fiscal no se aparta de la regla general que exige tener un programa de trabajo, debido a que los casos tributarios se deben resolver dentro de períodos cortos de tiempo, lo que solamente resalta la importancia de la planificación.

En relación con las fuentes empleadas, no existen desviaciones del derecho administrativo general, y son relevantes leyes, reglamentos, circulares y otros actos que dan cuenta de la posición oficial de la administración, que es vinculante para los funcionarios, lo que permite la aplicación uniforme de la ley y permite a los particulares predecir los efectos jurídicos de sus negocios.

La recopilación de antecedentes presenta algunas características típicas del modelo de auto declaración, que obliga al contribuyente a demostrar la verdad de sus declaraciones, para lo que deberá obtener pruebas relevantes para efectos de la aplicación de las normas tributarias.

Como en todo procedimiento administrativo, el registro del proceso será de gran relevancia tanto para el funcionario a cargo como para el asesor del contribuyente.

Respecto del análisis de la autenticidad de la información y el examen de los antecedentes recopilados, el procedimiento tributario no se aparta del esquema estudiado, sin perjuicio de las normas aplicables cuando existe falsedad en las declaraciones.

La crítica, por su parte, tampoco difiere de la que se hará para resolver cualquier otro caso jurídico.

Por último, la decisión del caso se debe hacer conforme a derecho, por lo que no se presentan desviaciones del esquema analizado, que permite guiar los esfuerzos hacia un resultado comprobable por terceros que tengan un conocimiento adecuado de la materia.

5. BIBLIOGRAFÍA

ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (2010): *De los contratos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (sin fecha): *Derecho civil. Primer año. Título preliminar. De las personas* (Santiago, 1ª ed., Editorial “Lex”) Tomo primero.

- ALFONSO, Paulino (1892): *De la interpretación de la ley. (Explicación del párrafo IV del Título Preliminar del Código Civil)* (Santiago, Imprenta Cervantes).
- BARAK, Aharon (2005): *Purposive Interpretation in Law* (Princeton, Sari BASHI trad., Princeton University Press).
- BASCUÑÁN VALDÉS, Aníbal (1961): *Manual de técnica de la investigación jurídica* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª edición, LegalPublishing / Thomson Reuters).
- BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2017): “El principio de protección de la confianza legítima como fundamento y límites a la actuación de la Administración del Estado”, en Ferrara Bórquez, Juan Carlos *et al.* (ed.) *Doctrina y enseñanza del derecho administrativo chileno: Estudios en homenaje a Pedro Pierry Arrau* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso) pp. 223-266.
- BOLAÑA KELLY, Germán (2010) *Organización administrativa* (Santiago, segunda edición, Legal Publishing).
- CALDERÓN SANDOVAL, Javiera y MONTECINOS PEÑA, Claudia (2016): *Arriba del escenario: el negocio de la música en vivo en Chile 1989-2016* (Santiago, memoria para optar al título de periodista, Universidad de Chile).
- CAÑAS LASTARRIA, Rafael (1978): “Esquema tipo de un método de investigación dogmática en derecho positivo”, *Revista de Derecho* Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Vol. N° 2 pp. 265-272.
- CEA EGAÑA (sin fecha): “Una introducción al conocimiento del derecho”, en CAÑAS LASTARRIA, Rafael *et al.* *Investigación jurídica en el derecho chileno* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 14-33.
- CLARO SOLAR, Luis (1898): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado. De las personas* (Santiago, 1ª ed., Establecimiento Poligráfico Roma).
- CONSTANTINESCO, Léontin-Jean (1987): *Tratado de derecho comparado* (Valparaíso, trad. Enrique AIMONE, Ediciones Universitarias de Valparaíso) Vol. II.
- DEL VECCHIO, Giorgio y RECASENS SICHES, Luis (1946): *Filosofía del derecho y estudios de filosofía del derecho* (México, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana) Tomo I.
- DÍAZ GARCÍA, L. Iván, ALARCÓN GARCÍA, Sofía, CEMPE CEMPE, Katerine, GARRIDO ESPARZA, Luis Alejandro y ZÚÑIGA GARRIDO, Alejandro (2014): “Seguimiento del precedente por la Corte Suprema de Chile en materia laboral: estudio empírico del recurso de unificación de jurisprudencia”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 41 N° 3, pp. 1105-1131.
- ELGUETA ROSAS, María Francisca y PALMA GONZÁLEZ, Eric (2010): *La investigación en ciencias sociales y jurídicas* (Santiago, 2ª ed., Centro de Pedagogía Universitaria y Didáctica del Derecho Facultad de Derecho Universidad de Chile).

FALLON, Richard (2014): “Three Symmetries between Textualist and Purposivist Theories of Statutory Interpretation - and the Irreducible Roles of Values and Judgment within Both”, *Cornell Law Review*, Vol. 99, pp. 685-734.

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

FIGUEROA YÁÑEZ, Gonzalo (1997): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, tercera edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) Tomo VIII.

FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control* (Santiago, Thomson Reuters).

FONTAINE CORREA, Constanza y González Barrenechea, Solange (2004) *Contratos de artistas intérpretes y ejecutantes de obras musicales en el ámbito de la propiedad intelectual* (Santiago, memoria de licenciatura, Universidad de Chile).

Fundación IFRS (2016): *Normas NIIF 2016* (Londres, Fundación IFRS).

GALEA ROBLES, Carolina (2016): *Código de buenas prácticas profesionales en la música* (Santiago, Proyecto Trama).

GARNER, Bryan (2013) *Legal writing in plain English* (Chicago, 2a ed., University of Chicago Press).

GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005): *Estudios dogmáticos de derecho civil* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso).

GUZMÁN BRITO, Alejandro (2007): *Las reglas del “Código Civil” de Chile sobre interpretación de las leyes* (Santiago, 2ª ed., LexisNexis).

HERRERA LARRAÍN, Luis Óscar (sin fecha): “Investigación dogmática”, en Cañas Lastarria, Rafael *et al. Investigación jurídica en el derecho chileno* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 34-50.

HOMPLUEM DUNN, Pintip (2003): “How Judges Overrule: Speech Act Theory and the Doctrine of Stare Decisis”, *Yale Law Journal*, Vol. 114, N° 2, pp. 493-531.

IRARRÁZABAL COVARRUBIAS, Aníbal (2010) *Contabilidad. Fundamentos y usos* (Santiago, 6ª ed., Ediciones UC).

LARROUCAU TORRES, Jorge (2017): “Razonamiento hermenéutico y «hechos sustanciales controvertidos»”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 44, N°1, pp. 159-183.

LÓPEZ ESCARCENA, Sebastián (2011): “Para escribir una tesis jurídica: técnicas de investigación en Derecho”, *Revista Ius et Praxis*, Año 17, N° 1, pp. 231–246.

LÓPEZ SANTA MARÍA, Jorge y ELORRIAGA DE BONIS, Fabián (2017): *Los contratos. Parte general* (Santiago, 6ª ed., Thomson Reuters).

MORAGA KLENNER, Claudio (2010): *La actividad formal de la administración del estado* (Santiago, AbeledoPerrot/Legal Publishing).

OELCKERS CAMUS, Osvaldo (1992): *Jerarquía, integración y unidad del sistema jurídico administrativo*, en: Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez (edit.), *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 363-376.

PIERRY ARRAU, Pedro (1992): “Estado de derecho y principio de la legalidad”, en: Ibáñez O., Pedro *et al.* (edit.), *El Proceso Legislativo en Chile* (Valparaíso, Centro de Estudios y Asistencia Legislativa Universidad Católica de Valparaíso) pp. 67-88.

RAMWELL BUSTAMANTE, Carlos (2021): “San Francisco Investment S.A. con Servicio de Impuestos Internos: acerca del secreto empresarial”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 9, pp. 119-142.

SALAZAR GUTIÉRREZ, José y PONCE VEGA, Mario (2019): *Manual de contabilidad básica* (Santiago, INACAP).

SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo (2016): *Derecho comercial* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo V.

SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2019): “Análisis del Proyecto de modernización tributaria en materia de elusión y metodología”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 225-255.

SILVA CRUZ, Juan Pablo (2011): *Estudio de demanda de un centro de ski enfocado al desarrollo de revenue management* (Santiago, memoria para optar al título de ingeniero industrial, Universidad de Chile).

STITCHKIN BRANOVER, David (2011): *El mandato civil* (Santiago, quinta edición actualizada por Gonzalo Figueroa Yáñez, Editorial Jurídica de Chile).

THAYER ARTEAGA, William (2008): *Manual de derecho del trabajo* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo III.

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

VAN HOCKE, Mark (2013): “Legal Doctrine: Which Method(s) for What Kind of Discipline?”, en VAN HOCKE, Mark (ed.) *Methodologies of Legal Research, Which Kind of Method for What Kind of Discipline?* (Oxford, Hart Publishing) pp. 1-18.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2021): “La interpretación administrativa de la ley tributaria en Chile de 1902 a 1964”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. N° 9, pp. 46-79.

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, Francisca (2019): “La certeza jurídica y el Derecho tributario chileno”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. N° 5, pp. 166-205.

VILLEY, Michel (1978): *Método, fuentes y lenguaje jurídicos* (Buenos Aires, trad. C.R.S., Gherzi).

WHITTAKER, Simon, y BANFI DEL RÍO, Cristian (2008): “El precedente en el derecho inglés: una visión desde la ciudadela”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 35 N° 1, pp. 37-83.

ZIMMERMANN, Reinhard (2009): *Europa y el derecho romano* (Madrid, trad. Ignacio Cremades, Marcial Pons).

Textos normativos

Decreto Ley N° 1.094 de 1975, publicado en el Diario Oficial el 19 de julio de 1975.

Decreto Supremo N° 597, del Ministerio del Interior, de 1984, publicado en el Diario Oficial el 24 de noviembre de 1984.

Decreto Supremo N° 1.930, del Ministerio del Interior, de 2015, publicado el 7 de marzo de 2015.

Historia de la Ley N° 16.630.

Ley N° 16.630, publicada en el Diario Oficial el 16 de junio de 1967.

Sentencias:

Industrias Chilenas de Alambre Inchalam S. A. con SII (2013): Corte Suprema, 9 de enero de 2013 (casación en el fondo), rol N° 7.862-2011.

San Francisco Investment S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 29 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 26.366-2014.

Instrucciones administrativas:

Circular N° 54, de 2013.

Circular N° 63, de 2000.

Circular N° 58, de 2000.

Circular N° 71, de 2001.

Oficio N° 1.375, de 1988.

Oficio N° 262, de 1995.

Oficio N° 3.039, de 2002.

Oficio N° 823, de 2013.

Oficio N° 3.028, de 2011.

Oficio N° 561, de 2017.