

DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE

DIVISIÓN TRIBUTARIA

SANTIAGO,

ORD. N° _____/2024.

MAT.: Solicitud Información conforme al artículo 63 de la Ley Orgánica de la Defensoría del Contribuyente, contenida en el artículo vigésimo tercero de la Ley N°21.210.

ANT.: Res. Ex. N° 104 de fecha 16.05.2024 de la Defensoría del Contribuyente

DE: RICARDO ANTONIO PIZARRO ALFARO
DEFENSOR NACIONAL DEL CONTRIBUYENTE

A: JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

Conforme a los artículos 61 y siguientes del artículo vigésimo tercero de la Ley N°21.210 (en adelante Ley Orgánica de la Defensoría del Contribuyente), la Defensoría del Contribuyente tiene facultades para realizar revisiones y estudios destinados a detectar problemas generales del ordenamiento tributario que afecten a grupos o segmentos de contribuyentes, regiones, industrias u otros, vulnerando o poniendo en riesgo la aplicación de la ley o los derechos de los contribuyentes.

Este procedimiento iniciado de oficio o a petición de parte, tiene un carácter informal, pudiendo dar lugar en su tramitación a todo tipo de actividades de revisión y convocar a reuniones o mesas de trabajo con representantes de contribuyentes, académicos, autoridades, universidades, colegios técnicos, asociaciones gremiales, y cualquier otro interesado destinadas a identificar y discutir los problemas que puedan afectar a un grupo, sector o a la generalidad de contribuyentes.

En este contexto, detectados problemas originados en actos, prácticas o criterios del Servicio de Impuestos Internos, la Defensoría del Contribuyente deberá solicitar informe al Servicio de Impuestos Internos para que dentro del plazo de veinte días contado desde la comunicación de este informe deberá emitir una respuesta con los fundamentos legales y de hecho que motivan dichas prácticas.

Concluida la revisión del problema, la Defensoría podrá convocar a las autoridades correspondientes a reuniones voluntarias destinadas a evaluar alternativas de solución. De arribar a acuerdos de solución la Defensoría deberá publicar un comunicado en su página web dando cuenta del problema identificado, los compromisos adoptados por las autoridades y los plazos propuestos para ello.

Por el contrario, si en las reuniones señaladas no se llega a acuerdo, la Defensoría del Contribuyente podrá emitir un informe público proponiendo las medidas para dar solución al problema. Si el Servicio de Impuestos Internos rechaza dicha medida deberá indicar fundadamente las consideraciones de hecho y de derecho que motivan su decisión. Luego, la Defensoría del Contribuyente podrá publicar el informe y la comunicación establecida, los que podrán ser presentados como antecedentes en los procedimientos administrativos y judiciales que correspondan.

www.dedecon.cl



Este documento ha sido firmado electrónicamente de acuerdo con la ley N° 19.799.

Para verificar la integridad y autenticidad de este documento ingrese al siguiente link:

<https://doc.digital.gob.cl/validador/CW0SEY-401>

I. ANTECEDENTES

De acuerdo con lo señalado por el artículo 6° del Código Tributario y el artículo 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos (SII), contenida en el DFL N°7 de 1980, le corresponde al SII la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por ley a una autoridad diferente.

Consecuentemente con ello, en cumplimiento de dichas atribuciones, el Servicio de Impuestos Internos se encarga de fiscalizar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de la obligación tributaria principal, como también de aquellas accesorias o formales contenidas en la normativa legal y administrativa vigente, utilizado en la actualidad diversas tecnologías de información con el objeto de realizar cruces masivos de información, orientados a verificar el correcto cumplimiento tributario de los contribuyentes.

En materia del Impuesto a la Renta, las fuentes de información empleadas para llevar a cabo la comparación de información comprenden las declaraciones de renta y las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes. Paralelamente, utiliza también la información proporcionada por terceros que actúan como informantes. En efecto, el Servicio de Impuestos Internos mantiene información acerca los hechos económicos sujetos a impuestos a través de los siguientes medios: 1) declaraciones juradas de impuestos a la renta; 2) declaraciones juradas financieras; 3) declaraciones juradas previsionales; 4) declaraciones juradas internacionales; 5) declaraciones juradas mensuales; y 6) otras declaraciones juradas que no están relacionadas con el impuesto a la renta.

Cuando el cruce de información detecta una inconsistencia entre la información referida, se genera una "Observación"¹. Estas observaciones son independientes entre sí y, en consecuencia, una declaración de impuesto a la renta Formulario N°22, puede tener más de una.

Así las cosas, cada año, las declaraciones de renta que presentan los contribuyentes son observadas por contener errores u omisiones, las cuales, según el SII se pueden clasificar en las que no afectan el resultado tributario² y aquellas que sí afectan a dicho resultado³.

Además, en complemento de la clasificación anterior, se pueden identificar observaciones generadas por inconsistencias con la información propia del contribuyente o proveniente de terceros:

i. Originadas por inconsistencias con la información propia del contribuyente

Estas observaciones se refieren a situaciones en las que la declaración de renta presenta discrepancias con la información entregada por el mismo contribuyente a través de otro tipo de declaraciones. Por ejemplo, puede darse el caso en que el contribuyente informe en su declaración de renta ingresos inconsistentes con los informados por el mismo en los respectivos formularios N°29 o presente cifras que no concuerden con sus declaraciones juradas de renta.

ii. Originadas por inconsistencias con la información de terceros informantes

¹ Para el año tributario 2023, el Servicio de Impuestos Internos mantuvo vigente 254 observaciones de renta, las cuales se pueden revisar en la página web del SII en https://www.sii.cl/ayudas/ayudas_por_servicios/2200-ayuda_corregir_obs_2023-2385.html

² Son aquellas observaciones detectadas mediante un chequeo computacional de la información relativa a la identificación del contribuyente, cambios de línea, problemas aritméticos u otro error que no altera el resultado final de la declaración, pero que impide su proceso por falta de información relevante.

³ Estas corresponden a la omisión o declaración parcial de rentas percibidas durante el Año Tributario respectivo. Por ejemplo, dividendos obtenidos durante el período, intereses por depósitos bancarios, honorarios, ganancias de capital, retiros de utilidades, rentas afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría cuando se tiene más de una renta, etc.



Estas observaciones surgen cuando la información suministrada por personas distintas del propio contribuyente, como empleadores, entidades financieras o agentes retenedores, no coincide con los datos proporcionados por éste en su declaración de impuestos. Por ejemplo, si un empleador informa un ingreso mayor al que el contribuyente declaró, o si la declaración presentada por el tercero informante se encuentra impugnada.

Dicho lo anterior, se hace presente que la Defensoría del Contribuyente, en el ejercicio de sus funciones ha evidenciado dificultades cuando los contribuyentes presentan correctamente sus declaraciones de renta y ellas son “observadas” por encontrarse impugnada la declaración jurada de terceros informantes, específicamente las Declaraciones Juradas N°1879 sobre Honorarios y N°1887 sobre remuneraciones; como en la solución de las observaciones que surgen al efecto.

II. MARCO NORMATIVO

La relación jurídica tributaria se establece entre el Fisco y la persona que realiza una actividad sujeta a impuestos. Por regla general quien desarrolla el hecho gravado es el sujeto pasivo⁴ de la obligación tributaria y por tanto quien queda obligado a pagar el respectivo impuesto.

Hacen excepción a la regla anteriormente señalada, los impuestos de retención y recargo. El impuesto de retención es aquel en que el sujeto pasivo de la obligación retiene el monto del impuesto del autor del hecho gravado⁵, quedando obligado a enterarlo a arcas fiscales. En otras palabras, en esta situación excepcional la Ley establece que el sujeto pasivo, obligado a retener el impuesto, será una persona distinta de quien realiza el hecho gravado.

En la segunda categoría del impuesto a la renta, encontramos las rentas del trabajo dependiente e independiente y conforme con la ley, ambas se encuentran sujetas a impuestos de retención.

1. Sobre el impuesto de retención de las rentas del trabajo dependiente

Las rentas del trabajo dependiente señaladas en el artículo 42 N°1 de la LIR se gravan con el impuesto único de segunda categoría (IUSC) conforme a lo dispuesto por el artículo 43 de la misma disposición legal. Este impuesto tiene el carácter de único a la renta respecto de las cantidades a las cuales le aplique.

En el IUSC, el autor del hecho gravado es el trabajador (o pensionado), quien desarrolla el trabajo dependiente y percibe en razón de ello una remuneración que incrementa su patrimonio. No obstante, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el empleador (o institución previsional), quien, al momento de pagar la remuneración del trabajador, queda obligado por el artículo 74 N°1 de la LIR, a retener de dicha remuneración el monto exacto del IUSC y a enterarlo a arcas fiscales. En virtud de lo anterior, el trabajador o pensionado, solo percibe como remuneración una cantidad líquida (sueldo líquido), es decir, los efectos de la retención ya han sido descontados de la remuneración que materialmente percibe.

Luego, en conformidad al artículo 54 N°3 de la LIR, cuando la persona que realiza el hecho gravado (trabajador o pensionado) se encuentra obligado, o voluntariamente deba presentar una Declaración Anual de Impuesto a la Renta y por este motivo deba afectar con Impuesto Global Complementario las rentas afectas al IUSC, éste puede utilizar como crédito frente a dicho impuesto final el impuesto retenido por dichas remuneraciones.

⁴ El sujeto pasivo de la obligación es la persona que queda obligada por la ley al cumplimiento de la obligación tributaria, esto es, a pagar el tributo. (Matus, M. Curso de Derecho Tributario Chileno. Thomson Reuters. 2021)

⁵ El autor del hecho gravado es la persona que realiza el hecho gravado y quien en definitiva debe experimentar una exacción en su patrimonio a consecuencia del tributo. (Matus, M. Curso de Derecho Tributario Chileno. Thomson Reuters. 2021)



2. Sobre el impuesto de retención de las rentas del trabajo independiente

Las rentas del trabajo independiente señaladas en el artículo 42 N°2 de LIR, solo quedan afectas a impuestos finales, sea Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, cuando ellas sean percibidas. Lo anterior, conforme a lo dispuesto por los artículos 43 N°2, 54 N°1 y 62 de la LIR.

No obstante, el N°2 del artículo 74 de la LIR dispone que los contribuyentes que perciben rentas del mencionado artículo 42 N°2 están sujetos a una retención⁶ de impuestos por parte de los pagadores de dichas rentas, en caso de que dichos pagadores sean contribuyentes que obtengan rentas de la primera categoría y estén obligados, según la ley, a llevar contabilidad. En cambio, si el pagador de la renta no obtiene ingresos de la primera categoría respecto de los cuales esté obligado según la ley a llevar contabilidad, los propios perceptores deberán ingresar en arcas fiscales, a cuenta de los impuestos que le corresponda declarar, el pago provisional que establece la letra b) del artículo 84 de la LIR.

Cabe hacer presente que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 89 de la LIR, la retención antes mencionada tiene el carácter de pago provisional y se da de crédito al pago provisional que, conforme a la letra b) del artículo 84 de la LIR, deben realizar los contribuyentes que desempeñen profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa. En caso de que la retención hubiere afectado la totalidad de los ingresos percibidos de un mes, el contribuyente no tiene la obligación de presentar una declaración de pago provisional por el periodo que corresponde.

En relación con el impuesto de retención mencionado, es importante destacar que los contribuyentes obligados a efectuar cotizaciones previsionales según lo dispuesto en la Ley N°20.255 y sus modificaciones posteriores, entre ellas, las introducidas por Ley N°21.133⁷, deben destinar dicho impuesto de retención en primer término a cubrir la obligación previsional. Ello, ya que el artículo 92 F del DL N°3.500 de 1980, establece expresamente que los referidos pagos y retenciones deben destinarse con preeminencia a cualquier otro pago o cobro para pagar las cotizaciones previsionales que el SII, de acuerdo con las facultades otorgadas por las normas del texto legal antes mencionado, haya determinado por el año calendario para cada trabajador independiente clasificado en el N°2 del artículo 42 de la LIR.

3. Sobre las declaraciones juradas de los impuestos de retención

De acuerdo con lo establecido en el artículo 33 bis del Código Tributario, junto con sus declaraciones, los contribuyentes deben acompañar o poner a disposición del SII, en virtud de las disposiciones legales o administrativas que correspondan, documentos y antecedentes, pudiendo dicho Servicio, mediante resolución fundada, requerir a los contribuyentes informes o declaraciones juradas sobre materias específicas e información determinada propia del contribuyente o de terceros.

En concordancia con lo anterior, y conforme con lo señalado por el artículo 101 de la LIR, las personas naturales y personas jurídicas obligadas a retener el impuesto, deben presentar al SII, un informe en que se expresen con detalle el nombre y direcciones de las personas a las cuales se les hayan efectuado retenciones, y el monto de las sumas pagadas y de la cantidad retenida, en la forma y cumpliendo las especificaciones y forma que indique el Servicio de Impuestos Internos. En esta línea, el SII mediante Resolución Exenta SII N° 6836 de 1993 y sus modificaciones posteriores, estableció la obligación de presentar la Declaración Jurada Formulario N°1887, sobre rentas del artículo 42 N°1 (sueldos), otros componentes de la remuneración y retenciones al Impuesto Único de Segunda Categoría de la Ley

⁶ La Ley N°21.133 de 2019 estableció que a partir del 1° de enero de 2028, la retención se aplicará con una tasa del 17%. Transitoriamente, la citada Ley N°21.133 dispuso a través de su artículo quinto transitorio, un aumento gradual de la tasa de retención mediante un incremento anual del 0,75% desde en el año 2019 cuya tasa de retención fue 10%, para alcanzar el 17% en el noveno año (2028). Se hace presente que para el año comercial 2023, la tasa de retención es de un 13%.

⁷ Ley 21.133 de 2022 que modifica las normas para la incorporación de los trabajadores independientes a los regímenes de protección social.



Impuesto a la Renta (IUSC). Luego, mediante la Resolución Ex. N°103 de 2021 creó el “Registro Anual sobre retenciones efectuadas conforme a los artículos 42 N°1 y 74 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta”, para los contribuyentes obligados a presentar la mencionada Declaración Jurada Formulario N°1887, el cual es confeccionado por dicho Servicio en base a la información contenida en el Libro de Remuneraciones Electrónico de la Dirección del Trabajo. En esta última resolución se señaló que, con la información contenida en dicho Registro Anual, se generará la Declaración Jurada N°1887, teniéndose por cumplida la obligación correspondiente.

Por otro lado, mediante Resolución Ex. SII N°4085 de 1990 y sus modificaciones, el SII estableció la obligación de presentar la Declaración Jurada Formulario N°1879 sobre Retenciones efectuadas conforme a los artículos 42 N°2 y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. A su vez, mediante Resolución Ex. N°14 de 2020 creó el “Registro Anual sobre retenciones efectuadas conforme a los artículos 42 N°2 y 48 de la Ley de Impuesto a la Renta”, para los contribuyentes que se encuentren obligados a presentar la Declaración Jurada Formulario N°1879, el cual confecciona dicho Servicio en base a las Boletas de Honorarios emitidas a través de su página web. En esta última resolución se señaló que, con la información contenida dicho Registro, sea que se hayan efectuado modificaciones o no, por el contribuyente obligado, se entenderá por cumplida la obligación de presentar la Declaración Jurada Formulario N°1879, dentro del plazo establecido para la presentación de ésta.

4. Sobre la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención

El artículo 83 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención recae únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó.

En caso de que no se efectúe la retención, la responsabilidad por el pago recae también sobre las personas obligadas a efectuarla, sin perjuicio de que el Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta y de lo dispuesto en el artículo 73 de la misma disposición legal.

En línea con lo anterior, la ley tributaria concede al SII amplias facultades para cobrar y sancionar el no pago de los impuestos de retención, obligación que recae sobre el agente retenedor como único obligado al pago. Lo anterior según se desprende de lo señalado por el artículo 76 y 83 de la LIR y los artículos 24⁸, 96⁹, 97¹⁰ y 147¹¹ del Código Tributario.

III. PROBLEMAS QUE PODRÍAN PONER EN RIESGO LA APLICACIÓN DE LA LEY Y LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

La Defensoría del Contribuyente, en el ejercicio de sus funciones ha evidenciado dificultades cuando los contribuyentes presentan correctamente sus declaraciones de renta y ellas son “observadas” por encontrarse impugnada la declaración jurada de terceros informantes, específicamente las Declaraciones Juradas N°1879 sobre Honorarios y N°1887 sobre remuneraciones; como en la solución

⁸ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 24 inciso cuarto del Código Tributario, los impuestos de retención contabilizados oportunamente por el contribuyente pero que no hayan sido declarados oportunamente, pueden ser girados de inmediato y sin más trámite por el Servicio de Impuestos Internos.

⁹ El artículo 96 del Código Tributario dispone que el retardo en el pago de los impuestos de retención, además de ser sancionado según el N°11 del artículo 97, facultan a Tesorería para solicitar a la justicia ordinaria el apremio de arresto por 15 días renovables hasta que el contribuyente cumpla con su obligación.

¹⁰ El N°11 del artículo 97 del Código Tributario sanciona el retardo en entregar en Tesorería los impuestos sujetos a retención, con multa de un 10% de los impuestos adeudados. Dicha multa se aumenta en un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del 30% de los impuestos adeudados. Por otra parte, el artículo 97 N°4 sanciona a los contribuyentes agentes retenedores que realicen maliciosamente cualquier en relación con las cantidades que deban pagar, con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio menor en su grado mínimo y con multa del 100% al 300% de lo defraudado.

¹¹ El artículo 147 inciso sexto del Código Tributario dispone que, tratándose de impuestos de retención, resulta improcedente solicitar la suspensión del cobro ejecutivo de dichos impuestos.



de las observaciones que surgen al efecto, lo que podría estar poniendo en riesgo la aplicación de la Ley y los derechos de los contribuyentes.

Los problemas identificados por la Defensoría en la materia son: la imposibilidad de utilizar el impuesto de retención por no encontrarse enterado al Fisco a pesar de haberse efectuado la retención al trabajador dependiente o independiente y la dificultad para solucionar las observaciones relacionadas.

Es del caso mencionar que ambos problemas tienen distintas aristas según sea el resultado tributario de la declaración. En efecto, podrían generar: diferencias de impuestos a pagar, reintegros o devoluciones retenidas, según corresponda.

A continuación, se abordan ambos problemas identificados anteriormente:

1. Imposibilidad de utilizar el impuesto de retención por no encontrarse enterado al Fisco

El problema se deriva de la situación en la cual de no encontrarse enterado en arcas fiscales el impuesto de retención por parte del agente retenedor, el Servicio de Impuestos Internos no permite que el contribuyente de la segunda categoría afectado con dicha retención pueda utilizarlo como abono a los impuestos a la renta que deba pagar. En otras palabras, no se permite que el trabajador dependiente o independiente a quien se le efectuó la retención del impuesto (descuento) en su respectiva liquidación de remuneraciones o boleta de honorarios, pueda utilizar el impuesto retenido como abono a los impuestos que deba pagar o solicitar su devolución según corresponda.

Respecto a esta situación, en anexo N°2 [Ovalle] se adjunta evidencia referente a un contribuyente que percibió rentas de segunda categoría bajo la modalidad de sueldos, pensiones u otras remuneraciones (42 N° 1 LIR) y de honorarios (42 N° 2 LIR). El mencionado contribuyente intentó rectificar su declaración de renta del año tributario 2022 a través de una petición administrativa mediante la plataforma SISPAD, sin embargo, el SII no accedió a dicha petición producto de una revisión del crédito por impuesto único de segunda categoría (IUSC) de \$826.527, el cual no estaría pagado por el antiguo empleador del contribuyente, pero que sí había sido retenido al contribuyente.

En efecto, conforme a los antecedentes proporcionados por el contribuyente y revisados por esta Defensoría, se pudo verificar que en todos los meses se efectuaron las retenciones al contribuyente desde su remuneración bruta, correspondientes al impuesto único de segunda categoría. Esto, según se visualizó en las liquidaciones de remuneraciones y las respectivas transferencias de remuneraciones realizadas por su antiguo empleador.

Así pues, de la lectura de los antecedentes quedó de manifiesto que la retención se efectuó por parte de su empleador, cumpliendo con el supuesto señalado en el artículo 83 LIR. No obstante, el Servicio de Impuestos Internos no permitió al contribuyente utilizar dichas sumas retenidas como crédito frente a su impuesto global complementario, ya que no habrían sido pagadas por su empleador.

Al respecto cabe tener en consideración que el artículo 56 N° 3 de la LIR dispone que se dará como crédito frente al IGC, el impuesto único a la renta (IUSC) retenido por las remuneraciones señaladas en el N° 1 del artículo 42 (rentas del trabajo dependiente). A su vez, el artículo 74 N° 1 de la LIR, dispone la retención de dicho IUSC por parte del contribuyente empleador. Luego, el artículo 75 de la LIR, señala que las retenciones practicadas conforme a los artículos 73 y 74 que deban, según la ley, darse abono a los impuestos anuales, tendrán la calidad de pagos provisionales para efectos de la imputación que señala el artículo 95 de la misma ley. Ninguna de las normas antes citadas, condiciona la utilización del impuesto de retención a que el agente retenedor haya previamente enterado en arcas fiscales el respectivo impuesto, sino que basta con la mera retención efectuada.

Por otra parte, en cuanto a la retención de honorarios, el artículo 89 de la LIR, dispone que la retención del artículo 74 N° 2 de la LIR adopta el carácter de pago provisional para el contribuyente de la segunda

categoría a quien le afectó la retención y se dará de abono al pago provisional que le corresponda efectuar de acuerdo con la letra b) del artículo 84 LIR. Estas normas tampoco condicionan la imputación del impuesto retenido a una verificación sobre el entero a arcas fiscales del respectivo impuesto de retención.

Por consiguiente, según lo mencionado anteriormente, las retenciones efectuadas conforme a los artículos 74 N° 1 y N°2, sin condición más que se haya efectuado la retención, adquieren la calidad de pago provisional y en virtud de ello se tratan como una provisión o adelanto contra los impuestos anuales que los contribuyentes deban pagar. Luego, al adoptar ambas retenciones el carácter de pago provisional, le son aplicables las normas de los artículos 93 y siguientes de la LIR, los que disponen el orden de imputación de los pagos provisionales a los impuestos anuales a la renta, y además señalan que en el evento de que la suma de los impuestos anuales que deba pagar el contribuyente, sea superior al monto de los pagos provisionales reajustados, la diferencia adeudada debe a su vez reajustarse y pagarse en una sola cuota al momento de presentar la respectiva declaración de renta. Por otro lado, establecen que, si el monto de los impuestos resulta inferior al monto reajustado de los pagos provisionales, el saldo a favor del contribuyente debe ser devuelto por el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la declaración de renta.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe considerar que, una eventual solicitud de devolución de pagos provisionales siempre queda sujeta a la facultad fiscalizadora del SII, conforme al artículo 59 del Código Tributario, el cual dispone en su inciso primero, que, dentro de los plazos de prescripción, el SII puede llevar a cabo procedimientos de fiscalización y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

Con todo, de las disposiciones antes referidas, queda de manifiesto que el contribuyente de la segunda categoría tiene derecho a utilizar como pago provisional el impuesto de retención que afectó a sus rentas del trabajo dependiente o independiente e imputarlo contra los impuestos anuales a la renta que le hayan afectado en el respectivo ejercicio y solicitar si corresponde, la devolución de los pagos provisionales, siempre que medie un saldo a su favor. Lo anterior, sin encontrarse condicionado a verificar que el agente retenedor haya realizado el entero a arcas fiscal del respectivo impuesto.

En línea con lo anterior, la ley tributaria concede al SII amplias facultades para cobrar y sancionar el no pago de los impuestos de retención, obligación que recae sobre el agente retenedor como único obligado al pago. Lo anterior según se desprende de lo señalado por el artículo 76 y 83 de la LIR y los artículos 24, 96, 97 y 147 del Código Tributario, antes citados.

En lo que concierne a la responsabilidad del pago de los impuestos sujetos a retención, el artículo 83 de la LIR¹², dispone que el responsable del pago de los impuestos sujetos a retención es la persona obligada a efectuar la retención, esto es, el pagador de las remuneraciones u honorarios, en caso de rentas del artículo 42 N°1 y 2, siempre que el contribuyente a quien se le haya retenido (trabajador dependiente o independiente), acredite que se efectuó la retención. En caso de no lograr acreditar que la retención se efectuó, la responsabilidad del pago también recae sobre el pagador de la renta, sin perjuicio de que el SII también pueda cobrar el impuesto al contribuyente trabajador dependiente o independiente.

A su vez, el artículo 76 de la LIR¹³, dispone que, entre otros, los gerentes y administradores de sociedades anónimas; socios administradores de sociedades de personas, serán considerados

¹² Artículo 83 LIR: *“La responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención en conformidad a los artículos anteriores recaerá únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó. Si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago recaerá también sobre las personas obligadas a efectuarla, sin perjuicio de que el Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta y de lo dispuesto en el artículo 73”.*

¹³ Artículo 76 LIR: *“Los habilitados o pagadores de rentas sujetas a retención, los de instituciones bancarias, de ahorro o retiro, los socios administradores de sociedades de personas y los gerentes y administradores de sociedades anónimas, serán considerados codeudores solidarios de sus respectivas instituciones, cuando ellas no cumplieren con la obligación de retener el impuesto que señala esta ley”.*



codeudores solidarios de sus respectivas instituciones, cuando ellas no cumplieren con la obligación de retener el impuesto que señala esta ley.

En esta línea, la circular del SII N°149¹⁴ del año 1972, respecto a la retención del IUSC señaló que “*se radica en las personas que paguen rentas gravadas con el impuesto único (empleadores, patrones, habilitados y pagadores en general) la obligación de retener y deducir el monto del tributo al momento de hacer el pago de tales rentas, como también enterarlo en arcas fiscales, en la forma, condiciones y plazos contemplados en la Ley de la Renta*”. Luego, a propósito de la responsabilidad en el pago del impuesto único señaló que “*es importante tener presente que las personas obligadas a retener el impuesto son las únicas responsables de su pago oportuno. Por consiguiente, el Servicio de Impuestos Internos fiscalizará a los empleadores [...] y les cobrará directamente el impuesto que no hubieren enterado en Tesorería*”.

En cuanto a las rentas del Artículo 42 N°2 percibidas por trabajadores independientes, el SII señaló que se entiende acreditada la retención, y por lo tanto, la responsabilidad por el pago del impuesto recae en el contribuyente obligado a efectuarla, mediante la emisión y recepción de la boleta en la que se consigne haberse efectuado dicha retención¹⁵.

Esta situación podría implicar vulneración de los derechos del contribuyente. En primer lugar, se vulnera el derecho a tener certeza de que los efectos tributarios de los actos y contratos del contribuyente son aquellos previstos por la ley, consagrado en el artículo 8 bis N°13 del Código Tributario, ya que en este caso, las normas antes señaladas, que otorgan al contribuyente de la segunda categoría el derecho a utilizar como pago provisional el impuesto de retención que afectó a sus rentas del trabajo dependiente o independiente e imputarlo contra los impuestos anuales a la renta que le hayan afectado en el respectivo ejercicio y solicitar si corresponde, la devolución de los mismos si existe un saldo a favor, queda sin aplicación.. En este sentido, también se podría estar vulnerando los derechos señalados en el artículo 8 bis N°3 -derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho el contribuyente conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas- y N°19 -derecho a que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe- del CT.

2. Dificultad para solucionar las observaciones relacionadas

El Servicio de Impuestos Internos dispone que para eliminar o subsanar las observaciones de que trata el presente informe¹⁶, los contribuyentes deben presentar ante el SII, los respectivos certificados tributarios que den cuenta de las rentas y créditos que el contribuyente incorporó en su declaración de renta¹⁷. Así, por ejemplo, para la observación F74 se pide el Certificado N°6 sobre sueldos y/o el

¹⁴ Circular N°149 de 1972 del Servicio de Impuestos Internos, disponible en línea en

<https://homer.sii.cl/sacn/circulares/JCI0002.pdf>

¹⁵ Oficio del SII N°680 de 2021

¹⁶ Las observaciones de que trata el presente informe son las siguientes:

- A. Relacionadas con la retención del IUSC que se informa en la Declaración Jurada N°1887
 - i. Observación F74: Control a contribuyentes debido a que algún empleador que le retuvo créditos de Impuesto de Segunda Categoría tiene su información impugnada.
 - ii. Observación F95: Control de DDJJ observadas: F1811, F1812, F1822, F1899, F1879, F1887.
 - iii. Observación G155: Control precautorio por concepto de impuesto único de segunda categoría.
 - iv. Observación F144: Fiscalización de la correcta devolución por IUSC y declaración de sueldos e impuesto único, por reliquidación del artículo 47 de la LIR.
- B. Relacionadas con la retención de honorarios que se informa en la Declaración Jurada N°1879
 - i. Observación F75: Control a contribuyentes debido a que algún retenedor que le informó honorarios tiene su información impugnada.
 - ii. Observación F95: Control de DDJJ observadas: F1811, F1812, F1822, F1899, F1879, F1887.
 - iii. Observación F109: Control a contribuyentes que presenta agente retenedor que le informó honorarios tiene su información impugnada.

En anexo N°1 se incluyen los documentos de ayuda preparados por el SII para resolver estas observaciones.

¹⁷ De acuerdo dispuesto por el SII mediante Resolución Ex. N°6509 de 1993, emitida en virtud del artículo 101 de la LIR y de las funciones de dicho Servicio de velar por una eficiente administración y fiscalización de los impuestos y, facilitar el cumplimiento tributario, se determinó que las personas naturales o jurídicas que paguen rentas de los artículos 42 N° 2 y 48 de la Ley de la Renta, y que conforme a las normas de los N° 2 y 3 del artículo 74 de la misma ley, estén obligadas a practicar una retención de impuesto, deben emitir a los beneficiarios de dichas rentas, un certificado contenido la información que se indica en los Certificados Modelos N° 1 y 2.



Certificado N°29 sobre pensiones y/o el Certificado N°41 sobre sueldos de los trabajadores agrícolas, según corresponda. Para la observación F75 se pide el Certificado N°1 sobre Honorarios y/o el Certificado N°2 sobre Honorarios Directores y/o el Certificado N°48 sobre Honorarios pagados por servicios en Isla de Pascua, según corresponda.

Respecto de esta situación en anexo N°2 [Ovalle] se adjunta evidencia referente a un contribuyente que percibió rentas de segunda categoría bajo la modalidad de sueldos, pensiones u otras remuneraciones (42 N°1 LIR) y de honorarios (42 N°2 LIR). Dicho contribuyente mediante petición administrativa solicitó rectificar su declaración de renta del año tributario 2022 debido a que duplicó el ingreso de una boleta de honorarios, sin embargo, el SII no accedió a su petición debido a que producto de una revisión se detectó que el impuesto único de segunda categoría (IUSC) no estaría pagado por el antiguo empleador del contribuyente. Para resolver dicha situación, el contribuyente debió presentar el Certificado N°6 sobre sueldos emitido por su antiguo empleador, sin embargo, resultó imposible conseguirlo puesto que no mantenía relación alguna con su antiguo empleador, luego que demandare a dicho empleador por despido injustificado, cobro de prestaciones y cotizaciones previsionales impagadas, ante el 1° Juzgado de Letras del Trabajo de Santiago.

En este mismo sentido, en anexo N°3 [Torrejón] se adjunta evidencia de un caso en que el contribuyente presenta las observaciones F109 y F75 en su declaración de renta del año tributario 2019. De acuerdo con el documento de ayuda para resolver observaciones, el contribuyente debió presentar ante el SII, los Certificados N°1 sobre honorarios y/o N°2 sobre Honorarios Directores, no obstante, el contribuyente nunca recibió de parte de la empresa o la institución retenedora el respectivo certificado.

En el mismo contexto, en el Anexo N°4 [Sara], se presenta evidencia de un caso de un contribuyente al que el SII practicó la observación F74 en el AT 2023. De manera similar, en el Anexo N°5 [Segón], se adjunta evidencia de un contribuyente al que se le efectuó la observación F144 en el AT 2023.

Finalmente se presenta evidencia, en el anexo N°6 [Espinoza] de un contribuyente cuya devolución fue retenida totalmente por la observación F75.

En todos los casos antes citados, esta Defensoría pudo verificar que se efectuó la respectiva retención al contribuyente, tanto en las liquidaciones de sueldos como en las boletas de honorarios, no obstante, la orientación que el SII entrega al contribuyente para subsanar o eliminar la observación, es que el contribuyente de la segunda categoría presente un certificado tributario que el agente retenedor podría o no emitir, o podría no entregar al contribuyente y/o, que dicho contribuyente se contacte con el agente retenedor para exigir la rectificación de la declaración jurada en caso que corresponda. Hacemos presente que esta obligación tributaria de un tercero de emitir un certificado, en ningún caso, puede afectar la posibilidad del contribuyente de declarar su renta conforme a una determinación de impuestos consistente con los ingresos materialmente percibidos y la utilización de los créditos que en derecho le corresponden.

Así pues, la orientación anterior deja de lado dirigir al contribuyente a la acreditación de la respectiva retención con los antecedentes que obren en su poder y que sean capaz de producir prueba, generando una barrera de entrada a los contribuyentes respecto a la forma de acreditar su situación.

Por otro lado, observamos que en el año tributario 2024 se agregó la observación G155 sobre “Control precautorio por concepto de impuesto único de segunda categoría” la cual se practica en caso de que el SII detecte diferencias en el recálculo del crédito por Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC) en declaraciones juradas 1887 rectificadas.

Así también, se determinó que los empleadores, pagadores o habilitados que paguen rentas del artículo 42 N° 1 de la referida ley, deben certificar, a petición del respectivo empleado, las rentas pagadas por concepto de sueldos, pensiones o jubilaciones, mediante la emisión del Modelo de Certificado N° 6.

www.dedecon.cl



Este documento ha sido firmado electrónicamente de acuerdo con la ley N° 19.799.

Para verificar la integridad y autenticidad de este documento ingrese al siguiente link:

<https://doc.digital.gob.cl/validador/CW0SEY-401>

De acuerdo con la ayuda que proporciona el SII para corregir esta observación, las acciones que debe realizar el contribuyente para corregirla son:

- i. Verificar la DJ 1887 donde está informado y que fue rectificada se encuentre correcta de acuerdo a los registros del F29 del respectivo empleador.
- ii. Verifique los montos de anticipo o cotización adicional, ya que estos, no se encuentran en las nóminas respectivas, o si es empresa constructora, a estas no se le ha revisado la renta con una anotación A50 en los tres años anteriores.
- iii. Verifique que no tenga vigente alguna de las Anotaciones 4001, 4002, 4003, 4004, 45, 46, 47, 48, 49, 52, 4110, 4111, 4112, 4113 o 4113. Si está vigente, el contribuyente tiene que solucionarla.
- iv. Verifique si ha rectificado la DJ 1887, aumentando el monto del impuesto, no estando pagado.

Todas las validaciones mencionadas no son posibles de realizar por parte del trabajador, si no que solo pueden ser realizadas y solucionadas por el contribuyente empleador. Hacemos presente que el trabajador dependiente no tiene acceso a la declaración jurada N°1887 presentada por su empleador como así tampoco a las declaraciones mensuales F29 para verificar la consistencia de la declaración jurada. A su vez, tampoco puede comprobar si el impuesto declarado previamente en la mencionada DJ 1887 fue rectificado y aumentado sin encontrarse pagado.

En virtud de lo anterior, el trabajador dependiente se encuentra imposibilitado de subsanar la observación G155.

En consecuencia, reducir la acreditación de la retención por parte del contribuyente a solo el respectivo certificado o a la rectificación de la declaración jurada por parte del agente retenedor, podría estar poniendo en riesgo la aplicación de la ley y en particular los derechos del contribuyente. Lo mismo ocurriría respecto de la observación G155.

Esta situación podría estar vulnerando los derechos de los contribuyentes, especialmente el N°1 del artículo 8 bis del Código Tributario el cual señala el derecho del contribuyente a que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; el artículo 8 bis N°11 del mismo cuerpo legal el cual dispone el derecho del contribuyente a presentar antecedentes dentro de los plazos y que estos sean debidamente considerados por el funcionario competente y el N°19 el cual dispone que el contribuyente tiene derecho a que se presuma que actúa de buena fe.

3. Conclusión

Los problemas mencionados anteriormente, podrían vulnerar o poner en riesgo la aplicación de la ley y los derechos de los contribuyentes, en particular los derechos del contribuyente consagrados en el artículo 8 bis N°1; N°3; N°11; N°13 y N°19, del Código Tributario, así como también el artículo 83 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que establece la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención.

Estos problemas adquieren una mayor relevancia al considerar que quienes se ven afectados son trabajadores dependientes e independientes que carecen en su mayoría de asesoría especializada para resolver sus problemas, y adicionalmente tienen limitadas posibilidades para exigir que el agente retenedor pueda corregir o solucionar la situación que presenta la declaración jurada observada en las que están incluidos.

Como se mencionó en el desarrollo del presente informe, la imposibilidad de utilizar el impuesto de retención cuando no se encuentra enterado en arcas fiscales, a pesar de haberse efectuado las retenciones correspondientes (descuento al trabajador), plantea un problema que podría poner en riesgo la aplicación de la ley, en particular el artículos 83 de la Ley sobre Impuesto a la Renta el cual



establece que la responsabilidad por el pago de los impuesto sujetos a retención recae únicamente sobre la persona obligada a efectuar la retención (agente retenedor).

Además, la dificultad que enfrentan los contribuyentes para solucionar las observaciones cuando se les exige la presentación de certificados tributarios, especialmente cuando estos no son emitidos por los agentes retenedores o no están disponibles para los contribuyentes, crea una barrera u obstáculo para acreditar la situación particular del contribuyente, lo cual podría amenazar el derecho de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias de manera adecuada. La misma situación ocurre cuando se le pide al contribuyente verificar las consistencias de la DJ 1887 y Formularios 29 presentados por su empleador.

Así pues, las situaciones planteadas podrían vulnerar los derechos de los contribuyentes consagrados en el artículo 8 bis del código tributario, en particular:

- El N°1 el cual dispone que el contribuyente tiene derecho a que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que tenga la calidad de interesado.

Este derecho podría ser vulnerado debido a que el SII no proporcionaría al contribuyente una orientación clara y adecuada sobre cómo puede subsanar las observaciones con los antecedentes que están en su poder y que sean útiles para acreditar su situación tributaria. Así pues, la exigencia de presentar certificados tributarios que podrían no ser emitidos por los agentes retenedores o no ser entregados al contribuyente, ya que se trata de un contribuyente distinto, dificulta que acrediten correctamente su situación tributaria.

- El N°3 el cual dispone que el contribuyente tiene derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

Este derecho podría ser vulnerado debido a que el SII no permite que el contribuyente utilice el impuesto de retención que le fue retenido (descontado) como abono a los impuestos a la renta que deba pagar, bajo el argumento de que dicho impuesto no ha sido enterado en arcas fiscales por el agente retenedor o que la declaración jurada donde viene informada la retención se encuentra observada. No obstante, según las normativas citadas en el presente informe, la responsabilidad en el pago de los impuestos de retención recae únicamente en el obligado al pago y por otro lado, las retenciones aludidas tienen la calidad de pagos provisionales, lo cual permite a los trabajadores a utilizar estos montos retenidos como crédito contra sus impuestos anuales y en caso de que se genere un excedente obtener su devolución.

- El N°11 el cual dispone que el contribuyente tiene derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

Este derecho podría estar ser vulnerado toda vez que la orientación que entrega el SII para la solución de las observaciones de que trata en presente informe, exigen la presentación de certificados tributarios emitidos por terceros como única forma de subsanar las observaciones. Esto omite el derecho de presentar otros antecedentes que podrían de igual forma demostrar el cumplimiento efectivo de la obligación tributaria que recae sobre el trabajador, esto es, que se ha efectuado la retención.

- El N°13 el cual dispone que el contribuyente tiene derecho a tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la ley.



Este derecho podría ser vulnerado debido a que, a pesar de que el contribuyente ha cumplido con la retención del impuesto prevista en la ley, de igual forma se ve impedido de utilizar la respectiva retención en contra de los impuestos a la renta que deba pagar, en tanto un tercero -agente retenedor- no pagó el impuesto de retención o porque presentó en forma errónea o inconsistente la respectiva declaración jurada 1879 o 1887. Ello, teniendo presente las normas de la LIR que confieren al contribuyente de la segunda categoría el derecho a utilizar como pago provisional el impuesto de retención que afectó a sus rentas del trabajo dependiente o independiente e imputarlo contra los impuestos anuales a la renta que le hayan afectado en el respectivo ejercicio y solicitar si corresponde, su devolución.

- El N°19 el cual dispone que el contribuyente tiene derecho a que se presuma que actúa de buena fe.

Este derecho podría estar siendo vulnerado debido a que la posición del SII respecto del contribuyente es validar su situación tributaria a través de acreditar el cumplimiento de la obligación de pago de la retención de un tercero, un contribuyente distinto, lo que implica asumir que el contribuyente no se encontraría de buena fe respecto a la retención efectuada a su remuneración o a sus honorarios.

IV. SOLICITUD DE INFORME

Atendida las facultades legales de esta Defensoría, es necesario obtener informe respecto a los fundamentos legales y de hecho que motivan las prácticas enumeradas en el título anterior, con el objeto de verificar si existe, algún acto, práctica o criterio que constituya un riesgo en la aplicación de la ley o vulneración de los derechos de los contribuyentes, grupos o segmentos de ellos.

Adicionalmente, se solicita a vuestro Servicio que informe sobre:

1. Los fundamentos legales y de hecho que motivan las prácticas descritas en el título anterior, con el objeto de verificar si existen actos, prácticas o criterios que constituyan un riesgo en la correcta aplicación de la ley y respeto de los derechos de los contribuyentes, grupos o segmentos de ellos.
2. Del listado de observaciones para el año tributario 2023 y 2024, señalar aquellas que son corregibles por internet mediante la presentación de una declaración rectificatoria y aquellas que son corregibles por petición administrativa u otro medio.
3. Cantidad de declaraciones de renta formulario N°22 del año tributario 2023 y 2024 impugnados con las siguientes observaciones:
 - a. Observación F51, F75, F95 y F109 (Relacionadas con la declaración jurada N° 1879).
 - b. Observación F74, F144 y G155 (Relacionadas con la declaración jurada N° 1887).
4. Cantidad de declaraciones juradas N°1879 y 1887 observadas AT 2023 y 2024, desglosado por código de observación.
5. Cantidad de procedimientos formales de fiscalización finalizados o en trámite por observaciones a las declaraciones juradas N°1879 y 1887 AT 2023 y 2024.
6. Guía básica de revisión de validaciones de declaraciones juradas AT 2022, 2023 y 2024

www.dedecon.cl



Este documento ha sido firmado electrónicamente de acuerdo con la ley N° 19.799.

Para verificar la integridad y autenticidad de este documento ingrese al siguiente link:

<https://doc.digital.gob.cl/validador/CW0SEY-401>

7. Guía básica de revisión de observaciones de renta AT 2022, 2023 y 2024

V. RESPUESTA DEL SII

La información solicitada tendrá por objeto la completa revisión e identificación de los problemas denunciados por este acto y si corresponde, realizar propuestas de alternativa de solución que, de acuerdo con nuestra Ley Orgánica, debe emitir esta repartición. Según sea el desarrollo y análisis, esta solicitud de información puede ser complementada por otra(s).

Así, una vez recibido el presente oficio, el Servicio de Impuestos Internos deberá evacuar el informe referido **dentro del plazo de veinte días hábiles**, de acuerdo con lo señalado en el artículo 63 de la Ley Orgánica de la Defensoría del Contribuyente.

Sin otro particular, saluda atentamente a Ud.,

RRL/EMY/AVP/FVV

Distribución:

-SII
-Archivo DEDECÓN

www.dedecon.cl



Este documento ha sido firmado electrónicamente de acuerdo con la ley N° 19.799.

Para verificar la integridad y autenticidad de este documento ingrese al siguiente link:

<https://doc.digital.gob.cl/validador/CW0SEY-401>