



UNIVERSIDAD FINIS TERRAE
FACULTAD DE ECONOMIA Y NEGOCIOS
MAGISTER EN GESTION TRIBUTARIA

**ANÁLISIS TEORICO Y PRÁCTICO DE LAS NORMAS GENERALES
ANTIELUSIVAS
(LEY 20.780)**

ROMULO TRONCOSO BAUDRAND
HAROLD VICENCIO ALVAREZ
TYRONE YAÑEZ ROZAS

Tesina presentada a la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad Finis
Terrae, para optar al grado de Magister en Gestión Tributaria

Profesor Guía: Cristóbal Groetaers Gaete

Santiago, Chile

2017

Contenido

| | |
|--|----|
| Introducción..... | 1 |
| Objetivos Específicos..... | 4 |
| Metodología empleada..... | 4 |
| 1.- Bases Conceptuales..... | 7 |
| 1.1. Capítulo 1.- Análisis descriptivo y doctrinal de las Normas Anti elusivas contenidas en el Código Tributario. | 7 |
| 1.1.1. Breves Conceptos de economía de opción, planificación tributaria, elusión y evasión. | 7 |
| 1.2. Principios y Doctrinas aplicados a las normas anti elusivas. | 11 |
| 1.2.1. Principios Constitucionales..... | 11 |
| 1.3. Capítulo 2.- Analisis de las Normas Anti Elusion y Tramitacion administrativa y judicial frente a la Elusión | 20 |
| 1.3.1. Las Normas Generales Anti Elusivas contenidas en el Código Tributario | 20 |
| 1.3.2. Análisis artículo 4 ter; el abuso de las formas jurídicas | 24 |
| 1.3.3. Análisis artículo 4 quáter.- Simulación..... | 32 |
| 1.3.4. Análisis Artículo 4º quinquies.- El procedimiento administrativo para requerir al Tribunal Tributario y Aduanero competente la declaración de abuso o simulación..... | 39 |
| 1.3.5. Procedimiento de Declaración Judicial de la Existencia de Abuso o Simulación conforme al Artículo 160 Bis del Código Tributario | 48 |
| 1.3.6. Análisis del Artículo 100 bis..... | 63 |
| 1.3.7. Capítulo 3.- Alcances Generales de la Planificación Tributaria y su relación con la norma General Anti elusión. | 65 |
| 2. Aplicación de la Norma General Anti elusión..... | 71 |
| 2.1. Capítulo 4: Análisis del caso Servicio de Impuestos Internos – Coca-Cola Embonor S.A. | 71 |
| 2.1.1. Coca-Cola Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos | 71 |
| 2.1.2. Sentencia de primera instancia | 73 |
| 2.1.3. Sentencia de segunda instancia..... | 76 |

| | |
|--|----|
| 2.1.4. Sentencia de casación | 76 |
| 2.2. Capítulo 5.- Análisis Caso Sii-Embonor en el contexto de las actuales Normas Antielusivas contenidas en el Código Tributario..... | 78 |
| 2.2.1. Contribuyente versus Servicio de Impuesto Internos: Posturas a considerar..... | 80 |
| Diccionario | 92 |
| Bibliografía | 95 |

Introducción

Con la incorporación de la Norma General Anti Elusión en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 119 y 160 bis en el Código Tributario, como producto de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780 sobre “Reforma Tributaria que modifica el Sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario”. Promulgada el 26 de septiembre de 2014 y publicada en el Diario Oficial el día 29 del mismo mes y año y sus modificaciones contenidas en la Ley N° 20.899 que “Simplifica el Sistema de Tributación a la renta y Perfecciona otras Disposiciones Legales Tributarias”, promulgada el día 1 de febrero de 2016 y publicada en el Diario Oficial el día 8 del mismo mes y año, quedó explicitada en la ley que la elusión es per se ilícita, antijurídica o contraria a derecho.

El legislador tributario considerando que nuestro sistema económico está basado en la “Autonomía de la Voluntad y la Libertad Contractual” de las personas, ha fundamentado la Norma General Anti elusión, sobre los principios de Legalidad de los tributos y de Igualdad de las cargas Publicas, contenidos en el Artículo 19, numero 20 de la Constitución Política de la Republica, algunos principios del Derecho Privado y del Derecho Anglosajón (Common Law), la experiencia acumulada al respecto en nuestro país, el diagnóstico que han elaborado al respecto, los países pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (OCDE) y ha definido que la elusión tributaria es el incumplimiento de la ley tributaria y tiene dos caras, por un lado, el abuso de las formas jurídicas y por otro, la simulación.

El primero busca a través de determinados medios (formas jurídicas) obtener ahorros tributarios más allá del resultado económico y jurídico del acto o contrato, y se verifica cuando el contribuyente diseña determinadas configuraciones tributarias con ese fin, en cambio, en el caso de la simulación están presentes los siguientes elementos:

- Una voluntad real distinta de la reflejada en el acto o contrato,
- Acuerdo entre las partes para disfrazar la verdadera voluntad del acto o contrato y

- Con la intención de engañar a terceros.

Nuestro enfoque tendrá una mirada práctica revisando casos reales que caigan en el marco de las N.G.A., con el fin de hacer un aporte concreto en el área del derecho tributario.

Algunos casos de reorganización empresarial están en el límite entre las opciones legítimas de una planificación tributaria que implica optar por alternativas igualmente validas que signifique ahorros tributarios para la empresa como consecuencia de un resultado jurídico-económico relevante y las situaciones contempladas en la Norma General Anti Elusión.

Por lo mismo que nos interesa desarrollar algunos de estos casos de reorganización empresarial de acuerdo a un catálogo de esquemas tributarios que el propio Servicio de Impuestos Internos ha puesto a disposición de los contribuyentes para una correcta comprensión de parte de estos últimos de los límites que hay entre Elusión y Planificación Tributaria, no se considera para estos efectos la Evasión Tributaria, porque estas conductas caen el ámbito de lo penal y el Código Tributario contempla en su artículo 97 las sanciones que se derivan de los delitos tributarios cometidos por los contribuyentes.

El Servicio de Impuestos Internos (SII) ha tipificado determinadas situaciones que podrían dar origen a planificaciones tributarias agresivas o elusión, y que es necesario tener en cuenta, al momento de diseñar una planificación tributaria:

“Casos en que los beneficios tributarios de la transacción o planificación son desproporcionados.

El esquema o transacción no se entiende por parte de la alta gerencia o propietarios de las empresas, salvo que “produce un buen resultado tributario”.

Se requiere la firma de contratos poco usuales al negocio.

Esquemas que suponen circular los fondos, mercancías o bienes entre las mismas empresas aunque ello no tenga explicación de fondo, salvo producir una ventaja tributaria.

La utilización de un régimen de nula o baja tributación, usualmente un paraíso tributario, o sociedades sin personal ni funciones, que movilizan importantes fondos o activos, desproporcionados para la empresa en cuestión”.

Hemos considerado que para este trabajo la oportunidad de mejora va estar dada por la aplicación práctica de la Norma General Anti Elusión.

Los ejemplos los hemos sacados del Catálogo de Esquemas Tributarios publicado por el Servicio de Impuestos Internos en su página web www.sii.cl.

Para completar la ficha correspondiente de los casos analizados según el Catálogo de Esquemas Tributarios publicado por el Servicio de Impuestos Internos, debemos señalar que el alcance de los casos abarca situaciones del ámbito nacional como internacional, los impuestos involucrados, en general son los contemplados en la Ley sobre Impuesto a la Renta, y en la Ley de sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Como es obvio, los aspectos doctrinarios y los efectos tributarios de los casos analizados están transcritos en forma casi literal por cuanto, esos dos aspectos están lo suficientemente decantados como para volver sobre ellos, lo que hicimos fue poner la lupa de la N.G.A. sobre los casos expuestos por el Servicio de impuestos Internos y clasificar los casos de acuerdo a dicha normativa si correspondían a situaciones de abusos de las formas jurídicas o a situaciones de simulación.

Y por último, son casos actualizados al mes de noviembre 2016, es decir, están dentro del periodo de vigencia de la Norma general Anti Elusión contenida en el Artículo 4° bis, Artículo 4° ter, Artículo 4° quáter, Artículo 4° quinquies, Artículo 26 bis, Artículo 119 y Artículo 160 bis del Código Tributario.

Objetivo General

Realizar un marco teórico-práctico respecto del alcance de las nuevas normas Anti Elusión contenidas en el Código Tributario.

Objetivos Específicos

Contextualizar y aplicar las normas Anti Elusión en un proceso de reorganización empresarial.

Metodología empleada

La investigación que vamos a utilizar para desarrollar nuestra tesina es un tipo de Investigación Cualitativa denominada “Estudios de Casos” y es de carácter interpretativo.

“El estudio de casos puede definirse como una descripción intensiva, holística y un análisis de una entidad singular, los estudios de casos son particularistas, descriptivos y heurísticos y se basan en el razonamiento inductivo al manejar múltiples fuentes de datos”.⁶

Este tipo de investigación se preocupa más por la comprensión y descripción del proceso que por los resultados finales.

Las fuentes primarias a utilizar son el Código Tributario, la Ley sobre Impuesto a la Renta, el Código Civil, Sentencias de Tribunales y la Historia de la Ley 20.780.

Las fuentes secundarias que utilizaremos son las circulares y oficios emitidos por el Servicio de Impuestos Internos relativos al tema en estudio, publicaciones en la prensa y la Opinión de los Expertos.

Respecto de las fuentes de investigación del trabajo de la tesina, nos pareció importante acudir a la Historia de la Ley N° 20780, publicada en el sitio web de la Biblioteca del Congreso Nacional y establecer un contrapunto entre las diversas intervenciones, en relación con la Constitucionalidad y el Debido Proceso de la Norma General Anti Elusión propuesta por el gobierno en el mensaje N° 24-362

enviado al Congreso con fecha 1 de abril en septiembre 2014, como una forma de comprender el sentido final de la Norma General Anti Elusión, hoy vigente.

Entre otras intervenciones apelando a la falta de certeza jurídica podemos mencionar:

La del entonces presidente de la Confederación de la Producción y el Comercio don Andrés Santa Cruz, quien afirmó que con la NGA se “incrementará los niveles de inseguridad jurídica frente a reparos indebidos de la autoridad” (p.242);

La de la abogada del Centro de Estudios Libertad y Desarrollo doña Natalia González, quien expuso que “En cuanto a las facultades de recalificar conductas dispuesta al Servicio de Impuestos Internos para cuando las estime artificiosas, impropias o que no tengan efectos económicos relevantes, señaló que se aplicará tanto a personas naturales como a jurídicas, y que es bastante amplia y subjetiva, generando incertidumbre en los contribuyentes sobre cuál es la conducta prohibida” (p.268);

La del economista don Bernardo Fontaine, quien sostuvo que “al otorgarle al Servicio de Impuestos Internos facultades capaces de decidir hasta las motivaciones de los contribuyentes, genera incertidumbres respecto de las verdaderas reglas del juego, y generando un alto riesgo en materia de corrupción” (p. 279);

La del secretario del Instituto Chileno de Derecho Tributario don Claudio Salcedo, quien “apuntó a la falta de certeza que esta norma provoca, particularmente, en el artículo 100 bis del proyecto de ley” (p. 283).

Entre las personas que opinaron en sentido contrario, apoyando la N.G.A. contenida en el proyecto de ley están:

El abogado don Francisco Saffie, quien expuso que “la norma general anti elusión que se propone incorporar no es una excentricidad, tampoco pone en riesgo a los contribuyentes ni la certeza jurídica. Por el contrario, la importancia de

codificar esta norma general anti elusión radica en que, contra lo que se ha argumentado en nuestro país, provee certeza a los contribuyentes, ya que después de aprobada la ley, sabrán que las conductas abusivas atentan contra sus propias obligaciones tributarias”. Finalmente, “señaló que se trata de una norma que refuerza el principio de legalidad en materia tributaria, porque deja en manos de la ley la forma en que surgen las obligaciones tributarias” (pp.285-286).

El señor Paul Fontaine, economista, en representación de Amplitud señaló que “...que esta iniciativa contiene normas contra la elusión, la anti elusión y la evasión tributaria que van en el sentido correcto”. (p.320).

Para entender la discusión producida en la tramitación de la ley en la Cámara de Diputados se transcribe el artículo 4 quinquies contenido en el mensaje del Ejecutivo que posteriormente terminó siendo modificado:

*“4. Incorpórese el artículo 4 quinquies nuevo, del siguiente tenor: “Artículo 4 quinquies. **La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4 ter y 4 quáter, precedentes, será declarada administrativamente por el Servicio en la correspondiente liquidación, giro o resolución, previa autorización del Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según corresponda, conforme a lo dispuesto en los incisos siguientes, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente relativos a las materias de tributación fiscal interna que sean, según ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos. La autorización a que se refiere este artículo, será otorgada por los funcionarios indicados en el inciso precedente, a requerimiento de la unidad de su dependencia que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva, previo informe del Departamento Jurídico o de la Subdirección Jurídica en el caso que la autorización corresponda al Subdirector de Fiscalización. La solicitud de autorización deberá fundarse en la concurrencia de las circunstancias previstas en los artículos 4 ter y/o 4 quáter, y efectuarse antes de emitirse la liquidación, giro o resolución, según corresponda. El plazo para emitir la autorización será de dos meses”.** (p.104)*

El subrayado es nuestro, es decir, la calificación del acto o contrato jurídico se resolvía en sede administrativa sin la posibilidad del Debido Proceso para el contribuyente y lesionando las garantías individuales contenidas en la Constitución Política, este fue el punto central de la discusión sobre la Norma General Anti Elusión en el Parlamento.

1.- Bases Conceptuales

1.1. Capítulo 1.- Análisis descriptivo y doctrinal de las Normas Anti elusivas contenidas en el Código Tributario.

1.1.1. Breves Conceptos de economía de opción, planificación tributaria, elusión y evasión.

La diferencia entre planificación, elusión y evasión no se puede establecer en una sola categoría, sino que es una línea continua que va desde el cumplimiento directo de las obligaciones tributarias, pasando por las economías de opción y planificaciones tributariamente aceptables hasta las, inaceptables formas elusivas y evasivas.

De esta forma el contribuyente comienza desde una planificada instrumentalización tributaria, para aprovechar al máximo las ventajas y beneficios que concedan las propias leyes fiscales (economía de opción y planificación Tributaria), pasando por el abuso de las formas y procedimientos jurídicos para evitar la ocurrencia del hecho imponible (elusión fiscal), hasta la transgresión abierta y directa del ordenamiento jurídico destinada a ocultar la ocurrencia del hecho imponible e incumplir la obligación tributaria (evasión fiscal).

Así, en gran medida, no existe un manual o concepto que señala cual o tal planificación tributaria es acorde al ordenamiento jurídico a priori, lo que corresponde hacer, es a través de ejemplos y del caso a caso, realizar un análisis casuístico, para así determinar los efectos o consecuencias normativas.

Por lo tanto, teniendo presente lo señalado precedentemente, y teniendo presente la necesidad del análisis casuístico, se analizarán los conceptos antes señalados para ser aplicable a la NGA.

La importancia de dominar estos conceptos, al momento de analizar un caso, es enfrentar con herramientas precisas el mayor desafío de las NGA.

A continuación, pasaremos a señalar los conceptos antes mencionados:

Economía de opción

La economía de opción es *“la situación ante la cual el contribuyente tiene diversas posibilidades, y realiza la acción u omisión de la que resulta evitar, disminuir o postergar el pago de los impuestos, siempre que el ordenamiento jurídico no prohíba esa conducta u opción de ahorro fiscal; opciones que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los sujetos pasivos”*.

La diferencia de la economía de opción con el abuso de formas jurídicas es que, en la primera, el agente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que simplemente elige por razones tributarias un determinado acto (contrato, operación) en lugar de otro¹.

En otras palabras, no hay deformaciones atípicas del negocio jurídico, ni se viola el espíritu de la Ley Tributaria.

¹ Ciclo de charlas internas / Implementación reforma tributaria, “Modificaciones al Código Tributario Introducidas por la Ley N°20.780” Subdirección Jurídica SII.-

Planificación Tributaria

La planificación tributaria para los profesores Ugalde y García sostienen que “consiste en la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso a renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con fin de obtener un ahorro tributario”.

En consecuencia, la planificación tributaria busca prevenir, evitar o postergar la ocurrencia del hecho gravado, con miras a reducir o diferir la carga impositiva del contribuyente, tanto como sea posible, de acuerdo a la ley. La planificación tributaria es una actuación lícita del contribuyente, ya que constituye un ejercicio del principio de autonomía de la voluntad consagrado por la legislación común, y materializa las opciones que el propio ordenamiento jurídico establece.

Dado que la planificación tributaria está constituida sólo por actuaciones lícitas del contribuyente, ésta nunca puede comprender actuaciones dolosas, que tengan como finalidad eludir o evadir los intereses fiscales.

Elusión

El significado gramatical de eludir, según el Diccionario de la Lengua Española, es: esquivar una dificultad, un problema o evitar algo con astucia o maña, lo cual supone que no estamos dentro de algo que, en el caso concreto, sería la obligación tributaria no acaecida y la elusión sería esquivarla o evitarla.

Por lo tanto, la elusión fiscal puede definirse como “aquella conducta desplegada, antes del nacimiento del hecho gravado u obligación tributaria, con el único fin de evitar, postergar o disminuir los efectos tributarios mediante la utilización deliberada de una forma o procedimiento jurídico atípico para el propósito perseguido por el sujeto pasivo”.

Asimismo, como ya señalamos, empleando como base la nueva NGA la elusión puede definirse como *“aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación”*.

Así las cosas, la norma anti elusiva persigue la elusión que se efectúa mediante el empleo abusivo de posibilidades de configuración jurídica, es por ello, que la ley no prohíbe escoger los caminos que ella misma establece, como tampoco impone una única configuración adecuada. Art. 4 bis del Código Tributario.

Evasión

El significado gramatical de evadir según el Diccionario de la Lengua Española es: fugarse, escaparse, lo cual supone que ya estamos dentro de algo, que en el caso concreto sería la obligación tributaria ya acaecida y la evasión sería fugarse o salir de ella.

Se produce la evasión cuando a través de cualquier medio se engaña o induce a error a la Administración Tributaria, con el fin de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando ésta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible.

En otras palabras, en la evasión a diferencia de la elusión, la obligación tributaria nació y el contribuyente, mediante maniobras dolosas u omisiones, no permite que la administración tributaria tenga conocimientos de ella o permite que la conozca por un monto distinto.

No hay evasión sin dolo, es decir, sin intención de causar un daño. De esta forma, si la obligación tributaria, ya nacida, no es satisfecha por el sujeto pasivo por simple infracción culpable de la ley (producto de negligencia, impericia o imprudencia) se habrá producido una contravención tributaria, asociada a una sanción pecuniaria, esto es, la disminución legítima del ingreso tributario, pero en ningún caso la defraudación necesaria para configurar la evasión.

1.2. Principios y Doctrinas aplicados a las normas anti elusivas.

En atención de que la gran mayoría de los actos elusivos son ejecutados mediante figuras reconocidas y amparadas en el ordenamiento jurídico, pero que buscan finalidades no reconocidas por éste, ya sea mediante el abuso del derecho o haciendo fraude a la ley, a través de la simulación, se anticipa que el órgano llamado a establecer los parámetros del concepto contenido en el elusión serán los Tribunales de Justicia.

De acuerdo a lo anterior, cobran gran relevancia los conceptos o principios constitucionales de Legalidad o Reserva Legal e Igualdad consagrados en la Constitución Política de la República

1.2.1. Principios Constitucionales

Principio de Legalidad

El principio de Legalidad o principio de reserva legal, se regula en los siguientes artículos 19 N°20, 32 N°6, 63 N°14, 65 inciso 4 N° 1 de la Constitución Política de la República de Chile.

El principio de legalidad es el pilar de las garantías constitucionales en que el contribuyente y Estado interactúan, siendo el artículo 19 numeral 20 de la Carta Magna, el cual determina exclusivamente como se determinan los tributos en nuestro país.

Se ha dicho bastante respeto de este principio, el profesor Carlos Cruz Coke Ossa, en su libro Instituciones Políticas y Derecho Constitucional, página 499 y siguientes, señala que: *“El principio de legalidad de los tributos significa que sólo en virtud de un acto legislativo se pueden establecer, modificar, o derogar tributos. Esto es un principio fundamental que proviene de las ideas expuestas en la Carta Magna Inglesa del año 1215, cuando se abolieron por primera vez las arbitrariedades del monarca, quien, entre otras materias, subía discrecionalmente los tributos. De esta manera, hoy día el ejecutivo requiere de la aprobación del Congreso Nacional para imponer, suprimir o condonar cualquier clase de tributo...*

De esta manera, la ley tributaria otorga una adecuada certeza jurídica y constituye una garantía efectiva para los contribuyentes.

Además corresponde al Presidente de la República la iniciativa exclusiva de los proyectos de ley relativos a la tributación, como se dijo, y para “establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”...

Los elementos de la obligación tributaria que deben estar determinados por la ley son: el hecho gravado, los sujetos (los contribuyentes y el Fisco o las Municipalidades en su caso), los supuestos de exenciones tributarias, la tasa y la base imponible”.

Por lo tanto, de acuerdo a lo señalado sólo en virtud de un acto legislativo se puede establecer un tributo o carga impositiva, lo cual significa que no puede existir un tributo sin una ley dictada previamente y que lo establezca en forma expresa.

Se ha criticado a las NGA sobre su constitucionalidad, debido a que atentaría contra el principio de legalidad, pero podemos establecer que las NGA lo que buscan es que los sujetos pasivos de la obligación tributaria actúen dentro del marco de principio de legalidad, y no utilizando maniobras que buscan rebajar su carga impositiva sustrayéndose de la licitud.

Así las cosas, las NGA sirven de sustento al principio en comento, y por lo tanto, las normas anti elusivas vienen a robustecer la licitud de los actos, negocios o convenciones que celebran los contribuyentes con la finalidad de que no se sustraigan mediante diversas formas jurídicas los efectos propios de cada acto.

Principio de la Igualdad Tributaria y el Principio de Generalidad

El principio de igualdad tributaria y de generalidad, según Carlos Cruz Coke Osse² señala que: “La constitución asegura a todas las personas “La igual repartición de

² Libro “Instituciones Políticas y Derecho Constitucional, páginas 498 y siguientes.

*los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley.”
(Art. 19 N°20, inciso 1° CPR).*

La igualdad que se asegura a todos los contribuyentes no es de carácter aritmética, ya que la razón fue asegurar igual trato a quienes se encuentran en las mismas situaciones, así como un trato distinto a quienes se encontraren en una situación desigual.

En consecuencia existen métodos distintos al aritmético que sirven para determinar si se está en presencia en una situación igual, por ejemplo: en relación con el origen de las rentas y la capacidad contributiva.

De esta manera, la Corte Suprema ha estimado que un impuesto que grava a todos los bancos filiales o agencias de otros bancos extranjeros que operan en Chile, sin organizarse como sociedades anónimas, cumple con el concepto de universalidad relativa o igualdad entre las personas que se encuentran en las mismas o análogas situaciones.

Para el Tribunal Constitucional, la igualdad en materia tributaria supone la aplicación del principio de generalidad por cuanto junto al establecimiento de un tributo debe abarcar integralmente a todas las personas o bienes que se encuentran en igual situación y no a una parte de ellas. La ley, no cabe duda, puede establecer gravámenes distintos para una determinada categoría de individuos según sea la industria o trabajo que realicen, pero dentro de cada categoría es preciso que exista una norma igual para todos aquellos que se encuentran en idénticas condiciones. Ello en consecuencia de la igualdad jurídica del artículo 19 N°2, de la Constitución.

El Principio de generalidad, sin embargo, debe contener expresiones justificadas, como lo son las exenciones tributarias de aquellas personas que ganan sumas de dinero inferiores, como el sueldo mínimo por ejemplo”.

Por lo tanto, este principio trata de imponer iguales tributos a las personas que tienen una misma capacidad económica. Sin embargo, naturalmente, la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la

riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sólo así se soportan de igual forma las cargas tributarias por los distintos contribuyentes.

Así las cosas, las NGA recogen este principio, toda vez que los actos ilícitos son contrarios al principio de igualdad de los tributos o cargas fiscales infringiendo en consecuencia nuestra Carta Fundamental, dado que se concatena con el concepto de equidad vertical, por el cual cada contribuyente deber ser sujeto de una carga impositiva acorde a su capacidad económica, y un elemento además de equidad horizontal, por el cual los individuos de cada uno de los grupos que representan distintos niveles de capacidad contributiva deben ser tratados en igualdad de condiciones en relación con los demás individuos del mismo grupo.

Por último, podemos señalar que el principio de igualdad, y más específicamente el de igualdad ante la carga tributaria, tiene una gran trascendencia social ya que busca a su vez una justicia tributaria.

Doctrinas en el Derecho Comparado

De acuerdo a lo precedentemente señalado, serían los Tribunales de Justicia quienes serían los llamados a establecer el fondo de las NGA; y este marco conceptual estará necesariamente inspirado en las normas antes señaladas.

En la Jurisprudencia Judicial Norteamericana o de los países del Common Law o derecho anglosajón se desarrollaron muchas de las teorías o principios con que se ha resuelto los conflictos sobre elusión tributaria, adoptados luego por distintas legislaciones en el mundo.

Por lo tanto, las doctrinas o principios establecidos en el derecho anglosajón han sido el resultado del caso a caso, encontrando acogida en la norma anti elusión que establece la ley N°20.780.

Prevalencia de la sustancia sobre la forma (“Substance over form”)

Su postulado enuncia que los Tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente, y bajo la cual se presenta la transacción, si no coincide con la realidad económica objetiva, es decir, con la verdadera naturaleza de la transacción.

Este principio se consagra en el inciso 4° del Artículo 160 bis: *“El tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables conforme a lo establecido en el artículo 4° bis”*.

Por lo tanto, lo que se debe dilucidar es la verdadera naturaleza de la transacción, con prescindencia de la forma legal de la operación.

La Corte Suprema de Estados Unidos analiza el principio de la sustancia sobre la forma en la causa “Higgins v. Smith”. En ella se sostuvo que el Gobierno no está obligado a aceptar la forma que el contribuyente elige como la más ventajosa para estructurar su negocio.

En la citada causa se señala que el Gobierno puede analizar la realidad subyacente y si determina que la forma empleada para estructurar el negocio o para llevar a cabo el acto imponible impugnado resulta ficticia o simulada podrá mantener o desestimar los efectos de dicha ficción según resulte más adecuado a la luz de los objetivos tenidos en mira por la norma impositiva.

Razón de Negocios y sustancia económica. (“Business purpose and economic substance”)

Esta doctrina nace al amparo del juez Learned Hand, quien dictó sentencia en 1934 en el caso Helvering v. Gregory 152, que describiremos sucintamente. La Sra. Evelyn F. Gregory, era la única propietaria de una corporación que entre sus activos tenía acciones de una segunda sociedad, la que quería adquirir para luego

enajenar. Si la primera sociedad hubiera entregado a la Sra. Gregory las acciones de la segunda, se hubiera considerado como un dividendo gravado. Para evitar la tributación, se constituyó una nueva tercera sociedad, que recibe de la primera como capital las acciones de la segunda. Seis días más tarde, se disuelve la última sociedad constituida, y se le entregan a la Sra. Gregory en la liquidación las acciones de la segunda sociedad. El Sr. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, sostuvo que la operación no era propiamente tal una reorganización empresarial, negando validez a las operaciones y existencia a la última de las sociedades constituidas.

El Tribunal de primera instancia consideró que los actos habían sido reales, y por tanto, el propósito de los mismos era irrelevante. Contra esta sentencia, el Comisionado apeló.

El Tribunal de Apelación del Segundo Circuito Federal revocó la sentencia de primera instancia. En su fallo, hace diversas consideraciones que alimentarían por años la doctrina y marcarían el devenir de la jurisprudencia en Estados Unidos. Primero, hizo una defensa del derecho del contribuyente a elegir la alternativa jurídica que lo gravara con menos impuestos, *“no existe siquiera un deber patriótico de incrementar los propios impuestos”*. Por tanto, no le parecía al Tribunal que fuera relevante que el contribuyente intentase esquivar el tributo. Sin embargo, alejándose luego de una interpretación literal de la norma, *“el significado e una frase puede ser más que el de las palabras por separado, lo mismo que la melodía es más que las notas que la componen”*, recurre a la interpretación teleológica de la norma tributaria, señalando que la ley permite a las personas hacer reorganizaciones empresariales, pero añadió que *“esquivar los impuestos no es una de las operaciones contempladas como reorganizaciones societarias”*.

El Tribunal tampoco acogió la tesis del Sr. Helvering, por cuanto consideró que las operaciones fueron reales, pero que *“su único defecto es que no eran lo que la ley entiende como una reorganización, porque las operaciones no eran parte de la gestión de los negocios de cada compañía o de ambas”*.

Finalmente el Tribunal Supremo, que ratificó el fallo del Tribunal de Apelación, consideró que los actos realizados por la Sra. Gregory se trataban “simplemente de una operación carente de finalidad de negocios o societaria (business or corporate purpose) (...) Toda la actividad, aunque se llevó a cabo con arreglo a las características de una [división] era en realidad una forma elaborada y tortuosa de transmisión disfrazada de reorganización societaria, y nada más”.

Así, contrario a lo sostenido por Robert Schultz Figueroa, quien señalaba que “Al final lo que realmente se cuestionó fue el hecho de que la única razón de la reorganización fuera evitar el pago del impuesto, y no el uso de una forma jurídica atípica”, lo relevante para esta doctrina no es evitar el impuesto, sino que las operaciones efectuadas no tenían un verdadero propósito de negocio para las sociedades: la escisión y disolución de la tercera sociedad no era parte de la administración o gestión propia de los negocios, y es eso lo que le resta validez, no la intención de eludir.

Finalmente, debemos señalar que esta sentencia tuvo especial importancia para el Reino Unido, que la acogió en el caso *Ramsay v. Inland Revenue Commissioners*, el año 1981.

Con ello, no solamente operaciones simuladas sino también operaciones desprovistas de un fin de negocios válido serían posibles de desestimación; tratándose, por tanto, de un control sobre la causa del acto o negocio jurídico.

Este principio se consagra en el artículo 4º ter de la LIR que señala “[...] Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.”

En resumen, la figura del abuso de formas jurídicas, conocida también en Doctrina como Disimulación o Simulación, el sujeto califica el acto negocial cierto como si

fuera otro, ocultando su verdadera naturaleza. En este supuesto trasladado al campo impositivo, corresponde sustituir (no la voluntad) sino la calificación que le dieron las partes al negocio para ubicarlo en su verdadera naturaleza, atendiendo a su contenido, el mismo que se verifica por el carácter de las prestaciones, con la única finalidad de no pagar tributos o pagar menos.

Transacción por pasos (“step transaction”)

Esta doctrina, que se ha traducido al castellano como “doctrina de las operaciones complejas”, “compuesta por varias partes o elementos”, “doctrina de las transacciones por etapas” o “doctrina de las operaciones escalonadas”, guarda especial afinidad con la doctrina del propósito negocial válido. Postula básicamente que en determinadas circunstancias, las operaciones deben ser calificadas (o recalificadas) en su conjunto, en vez de analizarlas por separado e individualmente.

La Cámara de Los Lores de Inglaterra declaró, en el *caso Ramsay*, que cuando un contribuyente celebra varios actos o negocios separados con el objeto de obtener un ahorro impositivo, la Administración Tributaria y los Tribunales no están sujetos a la obligación de considerar cada uno de estos actos por separado y evaluarlos individualmente, sino que pueden ser considerados como una sola transacción compuesta.

En su versión más extensiva, la doctrina step transactions se integra esencialmente con la del business purpose, pues será el propósito de las partes el criterio que permita la integración de los elementos o negocios jurídicos celebrados y considerarlos finalmente como una sola operación.

Transacciones falsas (“sham transactions”)

Se relaciona con la doctrina de la sustancia sobre la forma y resulta aplicable cuando el vehículo jurídico que se elija no coincida con la sustancia económica.

Este principio ha sido desarrollado por el common law a partir del año 1936 en la causa “RC v. Duke Westminster”, en donde se sostuvo que cada persona es libre

para organizar sus negocios y operaciones en la medida que sus resultados financieros y las operaciones realizadas no sean falsas.

En el desarrollo de esta doctrina se sostuvo en “Sharrment Pty Ltd & Ors v Official Trustee in Bankruptcy” que una transacción falsa “...Es algo que pretende ser confundido con otra cosa o que no es lo que realmente pretende ser. Es una imitación espuria (ilegítima), una falsificación o un disfraz. No es genuino o verdadero, sino que algo hecho a imitación de algo más, o hecho para aparentar ser algo que no es. Es algo que es falso o engañoso”.

En estos casos, estamos en presencia de lo que podemos considerar una simulación, debiendo desatenderse la estructura de la operación, y determinarse los efectos tributarios conforme a la verdadera sustancia de la transacción, si es que ésta efectivamente existe.

Esta hipótesis se vincula con casos donde estrictamente no hay voluntad negocial alguna. Vinculando con la simulación absoluta. En estos casos se desatiende a la estructura de la operación, y los efectos tributarios se determinan conforme a la verdadera sustancia de la transacción, si es que ésta efectivamente existe (los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes).

Norma Anti Elusivas Generales

Son reglas de carácter general y abstracta, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y que autorizan a la Administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate (desestimación y recalificación de los negocios celebrados elusivamente).

Las normas generales anti elusivas no son generales sólo por que tengan destinatarios indefinidos, sino precisamente, porque como toda ley son especies de normas generales y abstractas, para aplicar la sanción prevista: la desestimación y la recalificación de los negocios jurídicos.

Lo que caracteriza a las normas introducidas en el ordenamiento es exactamente su carácter de generalidad y abstracción. Es la propia ley la que establece estas

normas generales, más o menos precisas, para que la Administración pueda desestimar o recalificar negocios de forma de poder controlar la imaginación de los contribuyentes para eludir el nacimiento del hecho gravado.

1.3. Capítulo 2.- Análisis de las Normas Anti Elusion y Tramitación administrativa y judicial frente a la Elusión

1.3.1. Las Normas Generales Anti Elusivas contenidas en el Código Tributario

Análisis Artículo 4° bis por incisos

“Artículo 4° bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponible, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

Comentario

Este primer inciso, deja establecido el Principio de Legalidad o de Reserva Legal de los tributos, y que encuentra su sustento en la Constitución Política en los siguientes artículos:

- Artículo 19 N° 20, que se refiere a la *“igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o progresión o forma que fije la ley...”*, esto es, la igualdad de los contribuyentes ante la ley.

- Artículo 63 N°2, este numeral señala que solo son materias de ley *“Las que la Constitución exige que sean reguladas por una ley”*, entre ellas, los impuestos.

- Por otro lado, el Artículo 65, inciso cuarto, N° 1 señala que *“Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1º. Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de*

cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”

▪ La anterior norma se relaciona con el artículo 63 N° 14, en cuanto establece que solo son materias de ley *“Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República.*

En relación con la correcta aplicación de la Norma General Anti Elusión se hace necesario establecer la **naturaleza del acto o contrato en cuestión con prescindencia de la forma** como lo plantea la norma, y para ello, hay que analizar el objeto del negocio jurídico, sus **derechos y obligaciones** y en particular, su **causa**.

Según el Código Civil, en su artículo 1467, causa se define como *“el motivo que induce al acto o contrato”*.

En caso de duda del significado de causa se debe acudir a la regla de interpretación establecida en el artículo 20 del Código Civil:

“Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”.

Por tanto, analizando y revisando el objeto, la causa que dio origen al acto o contrato y los efectos propios de ellos, podremos determinar la finalidad última que guía el accionar de las partes contratantes.

En resumen, los hechos, actos o contratos son lo que son y no lo que las partes dicen lo que son. (Principio de la sustancia sobre la Forma).

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

Comentario

Como regla general, la buena fe de los contribuyentes supone que existe plena coincidencia entre la naturaleza jurídica y la forma de los hechos, actos y negocios realizados por los contribuyentes.

En forma excepcional, la mala fe se configura cuando se concreta una elusión.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Comentario

Este párrafo hace notar que prima la norma especial por sobre la general, que es lo que establece el Principio de Especialidad.

El principio de Especialidad está consagrado en el Artículo 13 del Código Civil, y señala lo siguiente: “Las disposiciones de una ley, relativa a cosas o negocios particulares, prevalecerán sobre disposiciones generales de la misma ley, cuando entre una y las otras hubiere oposición”.

Ejemplos de aplicación de normas especiales anti elusivas:

1.- Artículo 63 Ley N°16.271 de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones:

“El Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se

han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el Servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponda.”.

2.- Ley de Impuesto a la Renta, tributación de los gastos rechazados: Se grava con impuesto único de 35% del artículo 21 de la LIR a las partidas del N°1 del artículo 33 de la LIR que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, como por ejemplo: remuneraciones pagadas al cónyuge, remuneraciones pagadas a los hijos, retiros de dinero o especies, etc.

3.- Facultad de Tasación del SII cuando el precio o valor asignado a una especie mueble corporal o incorporal, o servicio prestado, sea notoriamente inferior al corriente en plaza o a los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza (artículo 64 del Código Tributario).

4.- Facultad de Tasación del SII cuando el valor de enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial o corriente en plaza (artículo 17 N° 8 LIR).

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis”.

Comentario

Primeramente, lo básico que rige la materia es que la determinación de la elusión sea por abuso o simulación. Requiere de una declaración judicial dictada por los tribunales de justicia luego de un proceso previo y legalmente tramitado.

Lo anterior significa, que es una de las más fundamentales modificaciones que sufrió el proyecto original de la Reforma Tributaria presentada por el gobierno de Michelle Bachelet, en el cual se establecía que la determinación de existencia de la elusión se realizaría en sede administrativa por el propio Servicio de Impuestos Internos,

Tal normativa fue enmendada en la tramitación del proyecto de ley pues constituía una vulneración al debido proceso garantizado tanto por la Constitución como por Tratados Internacionales.

Lo importante, consagrado por la norma se refiere a la carga de la prueba donde el Servicio de Impuestos Internos en su calidad de parte en su respectivo juicio deberá acreditar por los medios de prueba reconocidos por el Código Tributario la existencia del abuso o simulación.

1.3.2. Análisis artículo 4 ter; el abuso de las formas jurídicas

“Artículo 4° ter.- Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso para efectos tributarios cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Comentario

Hay abuso de las formas jurídicas cuando:

- Se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado.
- Se disminuya la base imponible o la obligación tributaria.
- Se postergue o difiere el nacimiento de dicha obligación.

La consecución de resultados jurídicos-económicos relevantes con los medios que provee la normativa tributaria, no estaría dentro de las situaciones contempladas en este inciso, sino todas aquellos hechos, actos o negocios jurídicos que solo buscan obtener ahorros tributarios.

Es importante señalar que este inciso se refiere expresamente a actos o contratos que individualmente o en conjunto produzcan determinados efectos jurídicos, es decir, se entiende que un conjunto o serie de actos responden a una sola transacción u operación. Y esta vinculación se puede establecer en el resultado final de la transacción u operación.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, por ende, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o bien, que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

Comentario

Al contribuyente se le permite que razonablemente opte por conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, (planificación tributaria), con el fin de obtener el resultado tanto económico como tributario más óptimo para sus intereses, es decir, cuando se configura una legítima razón de negocios. En este caso, el contribuyente puede lograr ahorros

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponible establecidos en la ley”.

Comentario

Una vez establecido el abuso, el juez tributario y aduanero deberá sancionar con la obligación tributaria que corresponda, de acuerdo a la verdadera naturaleza de los hechos, actos o negocios jurídicos realizados por el contribuyente, en concordancia con el principio de la prevalencia de la sustancia sobre la forma.

La circular 65 de 2015 del SII, en relación a este punto plantea lo siguiente:

“Al respecto, la norma del inciso final del artículo 4° ter del Código Tributario es clara al señalar que en caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponible establecidos en la ley. Lo anterior significa que el Tribunal Tributario y Aduanero que declare la existencia del abuso deberá obviar las formas empleadas por el contribuyente de que se trate y aplicar la carga tributaria que corresponda teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponible conforme a lo establecido en los artículos 4° bis y 160 bis del mismo cuerpo legal”.

Casos relacionados con el Artículo 4º ter.-

CASO 1 de abuso de las formas jurídicas.- Venta de un terreno de alto valor comercial

Antecedentes:

Este es un caso de la venta de una propiedad que estaba en el activo de una empresa que tributa en Primera Categoría con contabilidad completa y cuyo giro es distinto de la explotación inmobiliaria, la propiedad es un terreno de un alto valor comercial.

Existe un socio controlador y representante legal de la empresa que es el señor A.

La empresa adquirió la propiedad en cuestión, en el año 1980 desembolsando UF 280.000.

Veinte años después se produce una división de la sociedad, formándose la continuadora de la sociedad B y una nueva sociedad, la sociedad C, traspasándose el terreno a la Sociedad Inmobiliaria C, donde también el socio controlador y representante legal es el Sr. A.

La valorización del terreno a la fecha de la división es de UF 280.000 y su Avalúo Fiscal es aproximadamente de UF 260.000.

Con posterioridad, se disuelve la Sociedad Inmobiliaria C, siendo adquirido el terreno por el Sr. A, la valorización del terreno para la adjudicación social es de UF 330.000, Avalúo fiscal aproximado, UF 400.000.

Transcurridos 13 meses el Sr. A vende el terreno a una sociedad comercial independiente, perteneciente a un grupo empresarial nacional, en UF 1.520.000 Avalúo fiscal aproximado: UF 400.000.

Resumen y nuestra Opinión del caso 1, desde el punto de vista del abuso de las formas jurídicas:

| DOCTRINA | EFEECTO TRIBUTARIO |
|--|---|
| <p>Regla General: Las empresas que tributen en Primera Categoría en base a Renta efectiva según contabilidad completa y que enajenen bienes raíces que los tienen incorporados en su activo, el ingreso que resulte de la operación deberán incluirlo en la base imponible afecta y declarar el impuesto de 1ª categoría y los Impuestos Global Complementario y/o Adicional según corresponda.</p> | <p>Dado que finalmente el terreno fue vendido por la persona natural, el socio controlador y representante de las sociedades que participaron en las operaciones descritas, el ingreso obtenido en la enajenación del terreno a un tercero independiente constituye un Ingreso No Renta para la persona natural según lo establece el Artículo 17 número 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. El costo de adquisición del terreno que se adjudicó el socio Sr. A para fines tributarios por efectos de la disolución de la sociedad C, corresponde al valor registrado en la empresa, según el Artículo 38 bis, inciso 2.</p> |
| OPINION | |
| <p>A la luz del Artículo 4º bis y 4º ter del Código Tributario, estas operaciones podrían ser calificadas como un abuso de las formas jurídicas tendientes a evitar la obligación tributaria.</p> <p>Existe abuso en materia tributaria cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, ▪ o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, ▪ o se postergue o difiera el nacimiento de la obligación tributaria <p>Realizando actos o contratos, individuales o en conjunto cuyos resultados o efectos jurídicos no sean relevantes desde el punto de vista jurídico- económico y solo sean ahorros tributarios obtenidos.</p> <p>Los medios para evitar la tributación de la venta del terreno son:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ La división de la sociedad original. ▪ La posterior disolución de la sociedad que poseía el terreno, ▪ El traspaso de la propiedad a la PN. <p>Se buscaba con lo anteriormente reseñado disminuir la base imponible o la obligación tributaria, cuestión que se logró porque finalmente el terreno fue vendido por la persona natural constituyéndose el ingreso para esta persona en un ingreso no renta en virtud del Artículo 17 Nª 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.</p> <p>En este caso, la apreciación de los medios utilizados y los resultados obtenidos nos permiten calificar la situación como elusiva.</p> | |

Caso 2, abuso de las formas jurídicas.- Reorganización empresarial y posterior utilización de régimen de tributación prevista para contribuyentes de menor tamaño.

Antecedentes:

Se trata de una reorganización empresarial que perseguía hacer tributar a las empresas en el régimen simplificado del Artículo 14 bis. (Derogado por la Ley N° 20780 de Reforma Tributaria).

Para ello, se efectúa una modificación del tipo de sociedad: modificación y división de la sociedad A limitada, y a su vez, la constitución de las sociedades, Mayorista S.A. y Minorista S.A., y se cumplió con todo lo que exige la ley en el aspecto jurídico: inscripción de escrituras y publicaciones respectivas, pero no informó al Servicio de Impuestos Internos y tampoco se procedió a la inscripción en el Rol Único Tributario.

Por otro lado, por medio de escritura privada los contribuyentes vendieron las acciones que poseían en las Sociedades Mayorista S.A. y Minorista S.A., operación por la cual percibieron una importante suma de dinero.

Para cumplir lo anterior, se informaron como capitales iniciales, montos inferiores al máximo establecido por la norma para poder acogerse a este régimen de excepción.

En el capital declarado no se consideró las acciones que ingresaron a su patrimonio como resultado de la modificación y división social de la Sociedad A Limitada, en atención que dicho ingreso se habría producido con posterioridad a su inicio de actividades y a la incorporación al régimen especial de tributación para pequeños contribuyentes.

El capital inicial se encontraba debidamente registrado en su contabilidad no obligatoria, la cual era llevada por las sociedades para efectos tributarios.

Los contribuyentes registraron en su contabilidad voluntaria, las acciones de las sociedades Mayorista S.A. y Minorista S.A. que le correspondieron producto de la división de la Sociedad A Limitada.

Resumen y nuestra Opinión del caso 2, desde el punto de vista del abuso de las formas jurídicas:

| DOCTRINA | EFECTO TRIBUTARIO |
|--|---|
| <p>Conforme a la legislación tributaria, por regla general el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de una sociedad anónima se afecta con Impuesto de Primera Categoría. Normativa tributaria aplicable: Artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de 1° Categoría. Tasas y créditos en contra del impuesto.</p> | <p>El diseño descrito produce como consecuencia beneficiarse de normas que establecen una tributación simplificada del impuesto a la Renta destinada a favorecer exclusivamente a Micro y Pequeños contribuyentes, con el único objeto de no pagar el mayor valor originado en la venta de las acciones que poseían en las sociedades anónimas Mayorista y Minorista.</p> |
| OPINION | |
| <p>Es una reorganización empresarial que tiene como finalidad, solo objetivos tributarios, como es la recalificación de la empresa para hacerla tributar en el régimen 14 bis (actualmente derogado).</p> <p>Los medios utilizados son:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Modificación y división de la sociedad “A” Limitada, ▪ Creando dos sociedades anónimas e informando un capital social menor para cumplir con los requisitos que exige la ley para tributar de acuerdo al artículo 14 bis.(actualmente derogado) <p>Se constata también que no se desarrollan efectivamente ninguna negociación adicional en algunos de los giros declarados, por lo que tampoco hay efectos económicos y jurídicos relevantes.</p> <p>En este caso, no existe una legítima razón de negocios y sustancia económica que ampare la reorganización empresarial y los resultados obtenidos son exclusivamente tributarios, atendido esto último y los medios utilizados, es claro que hay abuso tributario, en los términos establecidos en el artículo 4° ter.</p> | |

1.3.3. Análisis artículo 4 quáter.- Simulación

“Artículo 4° quáter.- Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación para efectos tributarios cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”.

Comentario

En términos generales se entiende que hay simulación en los casos en la real intención de las partes de un contrato, difiere de la voluntad declarada.

En este sentido se visualizan tres elementos de la simulación ilícita:

1. Que la voluntad real sea distinta a la declarada en el contrato.
2. Que las partes se pongan de acuerdo
3. Con la intención de dañar a un tercero, en el caso de la simulación tributaria, éste sería el Fisco.

De acuerdo al texto legal hay simulación para efectos tributarios en las siguientes situaciones:

1. Simulación que afecta la configuración del hecho gravado,
2. Simulación que afecta a los elementos constitutivos de la obligación tributaria.
3. Simulación respecto del verdadero monto de la obligación tributaria,
4. Simulación respecto de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

Casos relacionados con el Artículo 4º quáter.-

Caso 1 de Simulación.- Sociedad instrumental creada con el fin de traspasar rentas de una empresa residente en Chile a una empresa residente en una jurisdicción de baja tributación o disminuyendo la base imponible del impuesto a la renta de Primera Categoría y Adicional.

Antecedentes:

Es un caso donde los eventos ocurren tanto en Chile como en el exterior, la empresa A, residente en Chile y perteneciente a un grupo multinacional con presencia en cerca de 20 países, se dedica a la fundición de cobre, los productos finales de ese proceso son ánodos de cobre, ácido sulfúrico, molibdeno y concentrado de cobre que comercializa tanto en Chile como en el extranjero.

El grupo multinacional constituyó la Empresa B en una jurisdicción de baja tributación con la finalidad de realizar las funciones de comercialización de los productos finales de la Empresa A, aprovechando su ubicación geográfica que es considerada estratégica para el negocio del grupo.

Después de la constitución de la Empresa B y transcurrido un cierto tiempo se aprecia que los productos finales de la empresa A siguen siendo despachados directamente desde Chile al destinatario final, clientes tanto relacionados como no relacionados.

La empresa B resultó ser una sociedad instrumental, no contaba con el número suficiente de empleados para realizar las funciones de comercialización que les fueron traspasadas desde la Empresa A, no tenía la capacidad económica para asumir los riesgos que implica realizar la colocación de los productos de la Empresa A, a saber: riesgo de mercado, riesgo de volumen de producción, riesgo de rendimiento de la contraparte, riesgo de crédito de la contraparte, riesgo de liquidez y riesgo de precio, ni los activos asociados a la actividad de comercialización.

Por otro lado, en la Empresa A no se evidenció ningún cambio estructural, ni en la cartera de clientes, en los volúmenes de producción ni de cumplimiento por el traspaso de las funciones de comercialización a la Empresa B.

Seguía realizando las mismas funciones originales, habida cuenta que los productos exportados son commodities y en condiciones regulares, éstos suelen comportarse según las normas generales de los mercados de valores en los que transan, más que respecto de condiciones particulares de cada transacción.

Tampoco se evidenció un pago o remuneración a la empresa chilena por la cesión o traspaso de la función de comercialización sobre una cartera estable de clientes, materia que habría correspondido revisar de acuerdo a las normas de precios de transferencias.

A la luz del comportamiento de un tercero independiente, esto es, una empresa ajena a esta situación que actuara en los mismos mercados y de similares características de la que estamos analizando, es claro que no habría renunciado a sus funciones de comercialización, no habría cedido ninguno de los riesgos asumidos o los activos involucrados, tampoco habría renunciado gratuitamente a la utilidad que le reportaría la función de comercialización traspasándose a otra empresa, quien, sin realizar prácticamente ninguna función estaría recibiendo gran parte de la utilidad.

Resumen y nuestra Opinión del caso 1, desde el punto de vista de la Simulación:

| DOCTRINA | EFECTO TRIBUTARIO |
|--|---|
| <p>Los ingresos de exportación de productos constituyen ingresos del giro afectos al Impuesto de 1ª categoría.</p> <p>Se acepta la disminución de dichos ingresos por pagos a prestaciones de servicios en el extranjero relacionados con la generación de los mismos.</p> <p>La Ley de la Renta permite el control de tales disminuciones cuando son pactadas entre empresas relacionadas, previendo el control de precios de transferencia cuando se trate de transacciones internacionales.</p> | <p>Con el aparente traspaso de la función de Comercialización de los productos finales y de los riesgos de la Empresa residente en Chile a la empresa situada en un país con baja tributación fiscal tuvo como consecuencia el traspaso de las utilidades a esta última empresa.</p> <p>La reducción de las utilidades de la empresa residente en Chile redonda en la disminución del monto del Impuesto de 1ª categoría y del Impuesto Adicional en el caso de los</p> |

| | |
|---|--|
| <p>En este caso opera el principio “Arm`s length” o de operador independiente que recomienda la OCDE en materia de precios de transferencias.</p> | <p>socios sin domicilio ni residencia en Chile. Se relaciona con el Artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, normas sobre precios de transferencias y Artículo 21 de la misma ley. Tributación de ciertas cantidades que se determinen por aplicación de la normativa.</p> |
|---|--|

OPINION

Hay simulación desde el punto de vista tributario cuando se verifique la realización de algunas de las siguientes situaciones:

- Se disimule la configuración del hecho gravado del impuesto.
- Se disimule la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria.
- Se disimule el verdadero monto de la obligación tributaria.
- Se disimule la fecha o data de nacimiento de la obligación tributaria.

En este caso se puede apreciar que la voluntad declarada de las partes involucradas, según los antecedentes es “aprovechar la ubicación estratégica de la Empresa B para realizar la función de comercialización de los productos de la Empresa A”, pero ésta no se corresponde con la voluntad real de las partes, cual es transferir la utilidades a una empresa situada en el extranjero para disminuir la base imponible del Impuesto a la Renta de 1ª Categoría y Adicional.

Por otro lado, existe acuerdo entre las partes para cumplir su finalidad.

Y por último se realiza con la intención de engañar a terceros en este caso al Fisco.

De acuerdo a lo anterior, se encuentran presentes todos los elementos de la simulación sancionada por el Derecho Civil:

- a) Disconformidad producida deliberadamente entre la voluntad interna y la declarada.
- b) Acuerdo sobre este particular entre las partes y
- c) Intención de engañar a terceros.

Se trata de un caso que se puede calificar dentro de lo contemplado en el Artículo 4º quáter del Código Tributario porque se buscaba disimular el verdadero monto de la obligación tributaria.

Caso 2 de Simulación.- Utilización de sociedades instrumentales en régimen fiscal de nula o baja tributación.

Antecedentes:

La sociedad anónima A, celebra, con una semana de diferencia, dos contratos:

1. Contrato de trabajo con la persona natural 1, en el que detallan las funciones a realizar, teniendo la calidad de trabajador dependiente. (contrato laboral).
2. Contrato de prestación de servicios (Contrato de naturaleza civil), celebrado con una sociedad de responsabilidad limitada B, cuyo representante legal es la persona natural 1. Una de las cláusulas de este contrato de prestación de servicios es la siguiente; *“Las tareas que corresponde efectuar conforme al contrato, deben ejecutarse principalmente por la Persona Natural 1”*, estableciendo asimismo que éste *“ha sido el principal motivo de la sociedad anónima A para celebrar el presente contrato y constituye para ésta un elemento de la esencia del mismo”*. Asimismo, se estipula que la sociedad anónima A se obliga a reembolsar a la sociedad de responsabilidad limitada B los gastos de alojamiento y alimentación en casos en que la persona natural 1 deba efectuar viajes dentro y fuera del país, previa autorización de la sociedad anónima A.

Resumen y nuestra Opinión del caso 2, desde el punto de vista de la Simulación:

| DOCTRINA | EFEECTO TRIBUTARIO |
|--|--|
| <p>Toda persona natural por las rentas de su trabajo bajo contratación debe tributar con el Impuesto Único de Segunda Categoría, retención que realiza el empleador.</p> <p>Adicionalmente, las personas naturales que obtengan rentas e ingresos de distinta naturaleza, tales como honorarios, intereses por depósitos y ahorros, dividendos por la tenencia de acciones, retiros de utilidades de las empresas, ingresos por arriendos, rentas presuntas originadas por la actividad del transporte y la minería, entre otras, se afectan con el impuesto Global Complementario.</p> <p>Normativa legal aplicable: Artículo 52 LIR, del Impuesto Global Complementario. Artículo 42 y 43 LIR, Impuesto Único de Segunda categoría.</p> | <p>La persona natural 1 con esta figura jurídica logra ahorros tributarios importantes, ya que no se afecta la totalidad de los ingresos con el Impuesto Único de Segunda Categoría, sino que declara y somete parte de sus ingresos a la tasa del Impuesto de Primera Categoría, que es más baja.</p> |
| OPINION | |
| <p>En este caso hay concomitancia entre la empresa y la persona natural para separar la función que realiza la persona natural en la empresa, en dos contratos, uno de carácter laboral y otro de carácter comercial con el fin de disminuir la obligación tributaria de la persona natural, y por ende, favoreciendo de manera indebida a la persona natural.</p> <p>Ya que en su calidad de persona natural está afecta al Impuesto Único de segunda categoría y al Impuesto Global complementario, cuyas tasas en los tramos más altos son significativamente mayores respecto de la tasa que paga la empresa por concepto de Impuesto de Primera Categoría, disminuyendo de esta manera el monto a pagar por concepto de impuesto a la renta.</p> <p>Este es un caso de simulación, se encuentren presentes los tres elementos que el Artículo 4º quáter establece para configurar este tipo de elusión:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La voluntad real de las partes no está reflejada en el contrato civil. 2. Las partes están de acuerdo con la finalidad que se persigue. 3. La finalidad es el ánimo de engañar a terceros, en este caso, al Fisco. | |

1.3.4. Análisis Artículo 4º quinquies.- El procedimiento administrativo para requerir al Tribunal Tributario y Aduanero competente la declaración de abuso o simulación.

“Artículo 4º quinquies.- La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4 ter y 4 quáter, precedentes, será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.

Comentario

De acuerdo a lo señalado en el presente inciso, el Director del Servicio de Impuestos Internos será quien solicite al Tribunal Tributario aduanero la existencia de abusos o simulación a que se refieren el artículo 4º ter y quáter del Código Tributario según el procedimiento establecido en el artículo 160 bis del mismo cuerpo legal.

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio, al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 Unidades Tributarias Mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

El Director podrá requerir la declaración de abuso o simulación al TTA cuando el monto de los impuestos determinados (de manera provisoria) por el S.I.I. exceda la cantidad de 250 UTM al momento de la presentación del requerimiento. Es decir, cuando los montos por las diferencias impuestos ameriten el inicio de acción administrativa correspondiente.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos

aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

Comentario

Previamente a la solicitud de declaración de abuso o simulación y con el objeto de reunir antecedentes que prueben dicha elusión, el S.I.I. deberá citar al contribuyente de acuerdo a lo señalado en el artículo 63. Este punto es sumamente importante dado que guarda relación al artículo 132 inciso 11 del Código en comento debido a que los antecedentes que solicite el órgano fiscalizador en la citación respectiva deben ir señalados de manera determinada y en los plazos fijados, de lo contrario el contribuyente podría presentar documentos en sede jurisdiccional sin verse afectado de una inadmisibilidad probatoria.

El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste último. Terminado este plazo el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.

Comentario

Plazos para solicitar declaración de abuso o simulación por parte del Director

1. Contestación de la citación: Una vez citado el contribuyente en los términos del artículo 63 del Código Tributario y éste dando cumplimiento

a lo requerido comenzará a computarse el plazo de nueve meses para obtener por parte del S.I.,I, la declaración de abuso o simulación del T.T.A.

2. Inconurrencia a la citación: En caso de no concurrir el contribuyente a la citación practicada de acuerdo al artículo 63 del Código Tributario, el plazo de nueve meses se contara desde la fecha de la citación.
3. Excepción al plazo de los nueve meses: Este plazo no se aplicará en caso de que el remanente del plazo de prescripción sea menor.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.

Comentario

La suspensión de la prescripción es una institución que constituye un beneficio otorgado por la ley a favor de determinadas personas. A diferencia de la interrupción, no hace perder el tiempo de prescripción sino que detiene su curso mientras subsista la causa que la produce. Desaparecida ella, continúa corriendo la prescripción, por lo que el tiempo transcurrido se añadirá al que corra con posterioridad a ella.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el

contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse”.

Comentario

Una vez constatado el abuso o simulación por parte del TTA, éste lo declarará mediante una resolución, la cual señalará los montos que el contribuyente deberá pagar.

Procedimiento de Consulta Pública en Materia de Medidas Anti elusión

Artículo 26 bis, del Código Tributario: “Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio. Asimismo, toda persona podrá formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, en relación con el caso planteado, las cuales no quedarán sujetas a las disposiciones del presente artículo. El Servicio publicará en su sitio de internet las respuestas respectivas.

Comentario

Dentro de las medidas preventivas que estableció la ley, con la finalidad de regular las medidas anti elusivas, está la de formular consultas al organismo fiscalizador, las cuales podemos clasificar en dos grupos:

- a) **Las vinculantes:** Las consultas que realicen al SII, los contribuyente u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, sobre la aplicación de los artículos 4°bis, 4°ter y 4° quáter, en relación, a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que lleven o deseen llevar a cabo, será vinculante para el contribuyente y el caso planteado.

A su turno, es necesario explicitar que entiende el ente fiscalizador por “**interés personal y directo**”, el cual, dice relación exclusivamente con un

interés de índole económico, que pueda afectar al patrimonio del consultante.

Por último, la vinculación entre la consulta planteada por el contribuyente y la respuesta dada por el ente fiscalizador, servirá para que en el caso de un proceso de fiscalización el contribuyente se oponga (tanto en sede administrativa como judicial) a cualquier sanción que podría realizar el Servicio ya sea a través de una liquidación, giro o resolución. Siempre y cuando el fiscalizado mantenga invariable los antecedentes de hecho y derecho expuestos en la consulta planteada.

- b) **Las no vinculantes:** En este caso, a diferencia de la consulta vinculante, la podrá efectuar una persona con el sólo fin de obtener una respuesta de carácter general por parte del Servicio de Impuestos Internos, en relación con el caso que se proponga.

Así las cosas, al tener el carácter de no vinculante, hace alusión que entre el caso planteado por la persona en relación a un caso de abuso o simulación al Servicio de Impuestos Internos, éste no podrá oponerse en una instancia de fiscalización.

Es de suyo importante señalar que, el carácter de no vinculante se debe a dos motivos: a) la ausencia de interés comprometido por parte del consultante; y b) y el carácter general de la consulta, dado que no se trataría de un caso real o concreto.

“...El Servicio regulará mediante resolución la forma en que se deberá presentar la consulta a que se refiere este artículo, así como los requisitos que ésta deberá cumplir. El plazo para contestar la consulta será de noventa días, contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución. El Servicio podrá requerir informes o dictámenes a otros organismos, o solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución de la consulta.”

Comentario

La manera de realizar la consulta al Servicio por parte del contribuyente o cualquier persona es por escrito, mediante un formulario de identificación del consultante, la cual, deberá contener una exposición clara, fundada y detallada de los actos, contratos, negocios o actividades que el contribuyente pretende efectuar y por la cuales consulta, además de acompañar todos los documentos que sean necesarios para entregar una resolución a la presentación.

A su vez, es necesario explicitar el carácter de la consulta, es decir si es vinculante o no, dado que en caso contrario se presumirá por parte del Servicio que se trata de una consulta no vinculante para efectos de resolver la petición.

De los antecedentes entregados por el contribuyente al Servicio, éste realizará un examen de ellos, en especial a los actos, contratos, negocios u operaciones, como asimismo, del conjunto de circunstancias jurídicas y económicas en que se desarrollan, pudiendo realizar dicho examen de manera individual o en su conjunto.

Respecto del plazo, la ley le ha ordenado al ente fiscalizador que debe evacuar su respuesta para las consultas vinculantes dentro de un plazo de 90 días hábiles contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución.

En atención, a las consultas no vinculantes, la ley no ha fijado plazo alguno para que el Servicio evacue respuesta frente a dicha solicitud, pero la circular N°41 del año 2016, estableció que “considerando la necesidad que el procedimiento a que se sometan las mismas sea racional y justo, se instruye a las áreas encargadas de absolverlas que siempre se deberá procurar dar una pronta respuesta a las mismas, no excediéndose de los 90 días hábiles”.

Se hace presente, que en atención a la necesidad de obtener seguridad respecto a la calificación de suficiencia respecto de los antecedentes entregados para resolver la consulta planteada, el Servicio entregará un “certificado de

conformidad” que será emitido inmediatamente una vez recibidos todos los antecedentes indicados por el contribuyente en su presentación.

Dentro del plazo con que la ley ordena al Servicio evacuar la resolución respecto a la consulta planteada, el ente fiscalizador podrá solicitar al contribuyente nuevos antecedentes para la resolución de la consulta, la cual se realizará mediante resolución, debiendo ésta contener las razones de la necesidad de los nuevos antecedentes. Quedando en consecuencia la certificación de conformidad emitida inicialmente sin efecto, al igual que el plazo de 90 días hábiles contados desde dicha certificación, por tal motivo, el Servicio una vez que el contribuyente entregue los nuevos antecedentes procederá a emitir una nueva certificación de conformidad, comenzando a regir un nuevo plazo de 90 días hábiles.

El requerimiento de información o dictámenes a otros organismos, no producirá la suspensión o interrupción del plazo para evacuar la consulta por parte del SII.

“...El Servicio, mediante resolución fundada, podrá ampliar el plazo de respuesta hasta por treinta días.”

. Comentario

Al respecto, el Servicio dentro del plazo que tiene para evacuar la respuesta a la consulta planteada, podrá ampliar el plazo en 30 días hábiles de manera fundada.

“... Expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales.”

Comentario

En relación a este inciso hay que distinguir:

- a) **Respecto a las consultas no vinculantes**: la respuesta a dicha consulta será publicada en el sitio web: www.sii.cl y no generarán los efectos señalados en el artículo 26 bis del Código Tributario respecto de las

consultas vinculantes, como tampoco los efectos establecidos en el artículo 26 del mismo Código.

- b) **Respecto a las consultas vinculantes**: el que expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, la consulta se tenga por “no presentada” para todos los efectos legales, tiene un alcance que es preciso profundizar, dado que el tenerse por no presentada la consulta el Servicio no podrá utilizarlo para ningún otro efecto, debiendo proceder a devolver todo antecedentes que le hubiese sido entregado con motivo de la consulta, sirviendo estos antecedentes para una posterior presentación, igual efecto producirá cuando el Servicio emita una resolución indicando que conforme a la información con que cuenta no puede emitir pronunciamiento alguno.

“... La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó”.

Comentario

Hay que distinguir:

- a) **Respecto a las consultas no vinculantes**: nos remitiremos a lo señalado, respecto al análisis del inciso 4° del presente artículo.
- b) **Respecto a las consultas vinculantes**: Se debe tener presente que la respuesta a la consulta será vinculante solamente para el contribuyente y el caso planteado, señalando expresamente la resolución emitida por el Servicio los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta si son o no susceptible de ser calificada de abuso o simulación.

La resolución (respuesta del SII) podrá ser utilizada en una instancia de fiscalización, con el objeto de oponerse a alguna sanción que podría el ente fiscalizador realizar al contribuyente, siempre y cuando los hechos y el derecho en que se fundó la respectiva resolución no hayan variado, respecto a la consulta realizada y la resolución de la misma.

En caso de que exista algún cambio de hechos o derecho, el contribuyente podrá volver a consultar y adecuar su actuación de acuerdo al pronunciamiento del servicio. En tal caso, se entenderá que el contribuyente ha actuado de buena fe, aplicándosele el principio consagrado en el artículo 26 del Código Tributario.

1.3.5. Procedimiento de Declaración Judicial de la Existencia de Abuso o Simulación conforme al Artículo 160 Bis del Código Tributario

Regulación:

El procedimiento para la declaración judicial de la existencia de abuso o simulación, se encuentra regulado en el artículo 160 bis del Código Tributario incorporado por la Ley N° 20.780. Dicha norma señala que en lo no regulado y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el título II del Libro III del mismo Código Tributario “Del procedimiento General de Reclamaciones”.

Aspectos generales

a) Titular de la acción.

La solicitud de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación debe efectuarla el Director del Servicio de Impuestos Internos, ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, a través de una presentación fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que su pretensión se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial.

b) Limitación en cuanto al monto.

La solicitud de la declaración judicial solo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, excedan la cantidad de 250 unidades tributarias mensuales (UTM) equivalentes a pesos a la fecha de la presentación del requerimiento al Tribunal (inciso 2° del artículo 4° quinquies del Código Tributario). Se hace presente que dicho monto no incluye cualquier recargo por intereses penales o multas a que potencialmente haya lugar.

El límite antes señalado, también se aplicará tratándose de las diferencias de devolución de impuestos existente entre lo que haya determinado el contribuyente y el Servicio. Lo anterior, se encuentra fundado en el inciso final del artículo 4° quinquies del Código Tributario, por cuanto expresamente ordena al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda, dándose esta última circunstancia en caso de devoluciones de impuestos, e incluso cuando el Servicio pretenda modificar el resultado tributario de un contribuyente.

c) Plazos para efectuar la solicitud.

Una vez que el contribuyente de respuesta a la Citación que obligatoriamente para estos efectos debe practicar el Servicio, conforme lo dispone el inciso tercero del artículo 4° quinquies del Código Tributario, la solicitud de declaración de abuso o simulación deberá ser presentada dentro de los nueve meses siguientes a la fecha de respuesta de la Citación. En caso que el contribuyente no hubiese dado respuesta a la Citación, el plazo de nueve meses se contará desde la fecha de la notificación de la respectiva Citación, conforme a lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 4° quinquies del Código Tributario.

Se debe tener especial cuidado en aquellos casos que el remanente del plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor al término de nueve meses referido en el párrafo precedente dado que, en tal caso, se aplicará el plazo menor. Por ejemplo, cuando el contribuyente da respuesta a la Citación restando 3 meses para que se extinga el plazo de prescripción de las facultades fiscalizadoras del Servicio que establece el artículo 200 del Código Tributario, por

aplicación de esta norma, el término máximo para efectuar la solicitud de abuso o simulación será este plazo de 3 meses.

d) Tribunal competente para conocer de la solicitud.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 119 del Código Tributario, el Tribunal Tributario y Aduanero competente para conocer de la solicitud de declaración de abuso o simulación, es aquel en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente.

La Ley N° 20.780 introduce una modificación al artículo 119 del Código Tributario, otorgando competencia para conocer de la solicitud de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio jurisdiccional esté domiciliada la matriz, en caso que el contribuyente sea una filial.

Lo anterior implica que en el evento de tratarse de un contribuyente que tenga domicilio en un territorio jurisdiccional distinto al de su matriz, se deberá solicitar la notificación de la solicitud de abuso o simulación, vía exhorto al tribunal correspondiente.

Para efectos de determinar el domicilio del contribuyente requerido y/o de su matriz, se deberán aplicar lo dispuesto en el artículo 13 del Código Tributario y lo establecido en la Circular N° 31 de 2007 y su complementación contenida en la Circular N° 7 de 2008.

e) Suspensión de la prescripción

En el tiempo que medie entre la fecha de presentación de la solicitud de declaración de abuso o simulación, hasta la notificación de la resolución que lo resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos de prescripción de los artículos 200 y 201 del Código Tributario, según corresponda.

De esta forma, la suspensión opera desde la presentación de la solicitud de abuso o simulación, hasta que se notifica la sentencia de primera instancia que acoge o rechaza la solicitud respectiva.

f) Procedimiento Jurisdiccional

f.1 Iniciativa del Servicio.

El Director del Servicio debe efectuar la solicitud de declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4° quinquies del Código Tributario, ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, el que según ya se indicó corresponde al del domicilio del contribuyente o en su caso, el de su matriz.

f.2 Formalidades de la solicitud.

El artículo 160 bis del Código Tributario establece que la solicitud debe ser fundada, acompañando todos los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial.

Se hace presente que la solicitud debe ser fundada, en tal sentido el escrito debe explicar de manera razonada la forma como el contribuyente cometió el abuso o simulación y la prueba con que en el transcurso del juicio se acreditará tal aseveración.

Además de lo antes señalado, el escrito debe cumplir con los requisitos generales a toda presentación judicial:

- Designación del tribunal ante quien se presenta.
- La individualización del Director o de la autoridad del Servicio a quien se le hayan delegado estas funciones, con indicación del nombre, apellido, oficio y domicilio.

- Constitución de patrocinio y otorgamiento de poder en abogados del Servicio. Se conferirá patrocinio y poder al Jefe del Departamento de Defensa Judicial o del Departamento Jurídico a cargo de la tramitación y poder a dos o más abogados en aquellas unidades jurídicas en que la dotación lo permita. El poder se conferirá con las atribuciones señaladas en el inciso primero del artículo 7° del Código de Procedimiento Civil.
- Firma de quien asume la representación del Servicio, del Jefe del Departamento de Defensa Judicial o del Jefe del Departamento Jurídico que, en su calidad de abogado, patrocine la presentación y de los abogados a quienes se otorgue poder.
- Acompañar Resolución de nombramiento de quien comparece en representación del Servicio, según proceda.
- Acompañar Resolución que establece el orden de subrogación correspondiente, cuando proceda.
- En caso de existir delegación de la representación judicial del Director, se deberá adjuntar copia del instrumento en que conste, cuando corresponda.
- La individualización del contribuyente con indicación del nombre, apellido, oficio y domicilio.
- Exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya.
- Las peticiones concretas que se someten a la decisión del tribunal.
- Solicitar que durante la tramitación del proceso se envíe aviso, por correo electrónico al Servicio, del hecho de haber sido notificado de una o más resoluciones, individualizando la dirección de correo electrónico para estos fines, en los términos del artículo 131 bis, inciso 5° del Código Tributario.
- Se debe solicitar expresamente la condena en costas del contribuyente.
- En caso de ser necesario, se deberá solicitar expresamente en un otrosí la sanción para la persona natural o jurídica, debidamente individualizado, que haya

diseñado o planificado los actos contratos o negocios constitutivos de abusos o simulación, según lo establecido en el artículo 100 bis del Código Tributario.

Antecedentes que se deben acompañar junto a la solicitud.

El artículo 160 bis del Código Tributario, ordena que la solicitud se presente con los antecedentes de hecho y de derecho que la sustentan.

A estos fines el documento fundante será el informe elaborado por el área competente según el procedimiento establecido en el numeral VII precedente, cuyas conclusiones, fundadas en los hechos constatados por el aparato fiscalizador deben permitir sostener, plausiblemente, que el contribuyente requerido cometió el abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter o quáter del Código Tributario, que se le impute, según corresponda; como también el requerimiento, citación y notificaciones respectivas que se hubieren efectuado al contribuyente en la etapa de fiscalización; así como los documentos y demás antecedentes acompañados y/o tenidos a la vista en el proceso.

El informe deberá individualizar en forma clara y detallada las operaciones que tuvieron por objeto evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, o la disminución de la base imponible o de la obligación tributaria, o la postergación del nacimiento de dicha obligación, en el caso de la aplicación del artículo 4° ter del Código Tributario.

En el caso en que el Servicio impute simulación en los términos del artículo 4° quáter del Código Tributario, se deberán individualizar todos aquellos actos y negocios jurídicos que pretendan disimular la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos que constituya la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

Junto con lo anterior, el informe deberá expresar las diferencias de impuestos entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por el Servicio o la modificación del resultado tributario según corresponda, lo que determinará la cuantía para los efectos de lo señalado en el inciso 2° del artículo 4° quinquies del Código Tributario y el monto de la multa establecida en el artículo 100 bis del

mismo cuerpo normativo, y que se someterá a la aprobación del Tribunal Tributario y Aduanero competente.

Solicitud de medidas cautelares.

El Servicio deberá analizar si el patrimonio del contribuyente ofrece suficientes garantías para responder de los resultados del juicio, o si existe motivo racional para estimar que éste ocultará sus bienes, situación en las cuales solicitará la medida cautelar reglada en el artículo 137 del Código Tributario.

Para ello, se efectuará un análisis sobre la situación patrimonial del reclamante con el objeto de acreditar ante el Tribunal la existencia de las causales que habilitan la aplicación de la medida cautelar. Para estos efectos se deberá señalar en forma precisa los bienes sobre los cuales se solicita la medida cautelar, sean estos muebles o inmuebles, acompañando los antecedentes pertinentes relativos a la correspondencia de valores entre la tasación o valoración de éstos y el monto o cuantía del litigio.

Sin perjuicio de lo anterior, siempre se podrán solicitar medidas cautelares tan pronto como se constate la concurrencia de la causal y cumplimiento de los requisitos que justifiquen la medida.

Traslado al contribuyente.

De la solicitud del Servicio el Tribunal conferirá traslado al contribuyente por el término de 90 días.

Atendido que nada se dice en la nueva regulación respecto a la forma en que se debe notificar al contribuyente de la resolución del Tribunal que le da traslado, se estima que procedería la aplicación de las normas generales que regulan la materia, por lo que la primera notificación habrá de efectuarse personalmente o del modo sustitutivo a esta, según lo establecido en los artículos 40 y 44 Código de Procedimiento Civil, respectivamente.

Para la aplicación de las normas antes señaladas, se hace necesario solicitar al Tribunal que tome las medidas pertinentes para efectuar la primera notificación al contribuyente, como pueden ser la indicación de un receptor judicial o la habilitación de un funcionario del tribunal, como ministro de fe.

Citación a Audiencia.

Vencido el plazo para evacuar el traslado y haya o no contestado el contribuyente, el Tribunal citará a las partes a una audiencia que fijará a contar del séptimo y no más allá del decimoquinto día, contado desde la fecha de la notificación de la citación, con el objeto que expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación, en caso que la hubiere.

En el evento que el contribuyente o posible responsable del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, aportare documentos en esta audiencia, a los cuales el Servicio no haya tenido acceso previo, se los deberá analizar a efecto de efectuar los descargos en el plazo de quince días, como también estudiar una eventual solicitud de inadmisibilidad probatoria contemplada en el inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario.

Para estos efectos, en el escrito de descargos se deberán expresar todas las objeciones que se tengan sobre estos nuevos antecedentes, con el objeto de sostener legítimamente la pretensión que fundamenta la solicitud de declaración de abuso o simulación presentada por el Servicio. Asimismo, se deberá hacer presente al tribunal las reglas específicas sobre la designación de peritos contenidas en el Código de Procedimiento Civil.

Resolución que recibe la causa a prueba.

El Tribunal analizará las alegaciones de las partes y abrirá un término de prueba en la medida que exista controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente.

En su caso, dictada la resolución que ordena recibir la causa a prueba, el Servicio deberá efectuar un completo análisis de los puntos de prueba fijados por el Tribunal, en cuanto a que correspondan a los hechos objeto de la solicitud, debiendo recurrirse en aquellos casos en los cuales la fijación de aquellos sea incompleta, improcedente, carente de los requisitos de controversia, sustancialidad y pertinencia exigidos por el inciso cuarto del artículo 160 bis del

Código Tributario, requiriendo la modificación, inclusión o exclusión de lo que corresponda, por medio del recurso de reposición.

Recursos que proceden en contra de la resolución que recibe la causa a prueba.

Al respecto se deben distinguir dos situaciones:

- a) Recursos para impugnar la resolución que fija los puntos de prueba y,
- b) Recursos para impugnar la resolución que resuelve no recibir la causa a prueba.

Recursos para impugnar la resolución que recibe la causa a prueba y fija los puntos sobre los que ésta debe recaer.

Atendido lo señalado en el inciso cuarto del artículo 160 bis del Código Tributario, en contra de la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, se podrá interponer el recurso de reposición ante el mismo tribunal que conoce la causa.

Recursos para impugnar la resolución que resuelve no recibir la causa a prueba.

En aquellos casos en los que el tribunal dicte una resolución que implique no recibir la causa a prueba, estimándose que correspondía dicha recepción por existir controversia sobre hechos substanciales y pertinentes, se deberá recurrir en su contra mediante el recurso de reposición apelando en forma subsidiaria; lo anterior en razón de que la limitación recursiva a la reposición solamente está circunscrita al caso que se reciba la causa a prueba, no así tratándose de la situación contraria en que no se reciba la causa a prueba. La instrucción encuentra sustento normativo en lo dispuesto en el inciso final del artículo 160 bis del Código Tributario, que hace aplicables las normas del procedimiento general de reclamaciones entre las cuales se encuentra el 148 del mismo cuerpo legal, que hace un reenvío a las normas generales del Libro Primero del Código de Procedimiento Civil.

Término probatorio.

El término probatorio establecido en el artículo 160 bis es de veinte días. En este periodo debe rendirse toda la prueba que sea necesaria para producir la convicción del Tribunal respecto de las pretensiones del Servicio.

Prueba.

En atención a lo dispuesto en el artículo 160 bis inciso final del Código Tributario, que hace aplicable el título II del Libro III de este cuerpo normativo, se admitirá cualquier medio probatorio apto para producir fe y su valoración se efectuará de conformidad a las reglas de la sana crítica, según lo contemplado en los incisos décimo y décimo cuarto del artículo 132 de este cuerpo normativo. Sin perjuicio de lo anterior, a continuación se hace referencia a ciertos medios de prueba en particular.

Prueba testimonial.

En caso de estimarse pertinente la rendición de prueba testimonial, y ante la omisión que efectúa el artículo 160 bis del Código Tributario respecto a este medio de prueba en particular, es que se debe aplicar lo señalado en el inciso cuarto del artículo 132 del Código Tributario, por lo que se deberá presentar, dentro de los dos días siguientes a la fecha de la notificación de la resolución que recibe la causa a prueba, la lista con los testigos que declararán en juicio.

El Servicio deberá efectuar todas las diligencias necesarias para garantizar la comparecencia de los testigos a la audiencia que para dichos efectos fije el tribunal.

Se hace presente, que el o los testigos deben declarar sobre el o los puntos de prueba para los cuales fue ofrecido oportunamente en el juicio.

Prueba documental.

Con la antelación necesaria, el Servicio deberá presentar todos los instrumentos, públicos o privados y demás antecedentes con los que cuente y funden la solicitud de abuso o simulación, señalando en la presentación que hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos se acreditan con la prueba aportada, no bastando la mera enunciación descriptiva de los documentos.

Absolución de posiciones.

El Servicio puede utilizar este medio probatorio, citando a absolver posiciones al contribuyente o a sus representantes, en los plazos y condiciones establecidas en el artículo 385 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

Sin embargo, respecto a la citación para absolver posiciones que solicite el contribuyente al Servicio, por expresa disposición del inciso noveno del artículo 132 del Código Tributario, el Director, los Subdirectores y Directores Regionales no tienen la facultad de representar al Servicio en el acto probatorio.

Ante cualquier solicitud del contribuyente en este sentido, el Servicio deberá ejercer oportunamente todas las acciones para oponerse a dicho medio probatorio, en virtud de la norma antes citada

Informes de Peritos.

Respecto a este medio probatorio se debe hacer presente que la única forma que asegura la debida imparcialidad del perito, es la aplicación en su nombramiento de lo dispuesto en los artículos 409 y siguientes del Código de Procedimiento Civil. Vale decir, cualquier otro informe de carácter técnico que se acompañe al juicio otorgándole la calidad de informe pericial, no es tal ya que no asegura la debida imparcialidad e independencia de quienes aparecen suscribiéndolo.

Inspección personal del tribunal.

El Servicio como el contribuyente podrán solicitar al Tribunal la inspección personal de éste a lugares que se requiera la apreciación visual del juez, y que sean pertinentes para la resolución de la solicitud de abuso o simulación efectuado por el Servicio.

El ejercicio de este medio probatorio, se regirá por las disposiciones señaladas en los artículos 403 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

Prueba del contribuyente

En cuanto a la prueba presentada por el contribuyente, se deberá efectuar un detallado análisis y observación cuando corresponda, compareciendo a todas las audiencias probatorias fijadas por el tribunal, efectuando interrogatorios tendientes a acreditar la falta de credibilidad de los testigos de la contraparte, en caso de ser procedente.

En dicho contexto, se tendrá especial atención respecto de los documentos o antecedentes acompañados como prueba por el contribuyente en cualquier etapa del proceso, a efectos de determinar la procedencia de su observación.

Adicionalmente, se deberá solicitar la inadmisibilidad de los documentos que requeridos de manera determinada y específica al contribuyente por el Servicio en la Citación contemplada en el inciso tercero del artículo 4° quinquies del Código Tributario, éste omitiera su presentación, procediendo en este caso a solicitar que éstos no sean admitidos como prueba en los términos señalados en el inciso undécimo del artículo 132 del mismo cuerpo legal antes citado.

Observaciones a la prueba.

Concluido el término probatorio, el tribunal otorgará un plazo de 5 días en el cual se deberá presentar un escrito que contenga un examen o análisis a la prueba aportada, efectuando una recapitulación de los hechos que fundan las pretensiones del Servicio y como éstos han sido acreditados mediante la prueba aportada. Además, se deberá hacer presente la ineptitud, inexactitud o imprecisión

de las probanzas rendidas por el contribuyente para demostrar los fundamentos de su pretensión.

Sentencia judicial que acoge la solicitud del Servicio

La sentencia que acoja la solicitud, deberá dejar constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, ordenando al Servicio la emisión de la respectiva liquidación, giro o resolución, según corresponda (inciso sexto del artículo 4º quinquies del Código Tributario).

Sin perjuicio de los impuestos que se determinen eludidos, el tribunal deberá pronunciarse respecto al reajuste, intereses penales y las multas que pueda ser objeto el contribuyente.

Se estima que el Juez deberá pronunciarse respecto a las costas del juicio, atendido la aplicación de las normas generales contempladas en el Libro I del Código de Procedimiento Civil. De aquí la importancia de efectuar expresamente la petición de condena en costas en la Solicitud de declaración de abuso o simulación.

Recursos en contra de la sentencia definitiva de primera instancia

Contra el fallo de primera instancia procede el recurso de apelación, el que deberá interponerse dentro del plazo de 15 días contados desde la respectiva notificación. Por ello, si lo resuelto es contrario a las pretensiones del Servicio, se procederá a su estudio detallado con el objeto de determinar la viabilidad de interponer recurso de apelación en su contra.

Por regla general el Servicio deberá recurrir en contra de todo fallo que rechace de manera total o parcial la solicitud de abuso o simulación, y solo por excepción se podrá omitir su interposición.

Recursos en contra de la sentencia definitiva de segunda instancia

En contra de la sentencia definitiva de segunda instancia, procede la interposición de los recursos de casación en la forma y en el fondo, según lo dispone en inciso quinto del artículo 160 bis del Código Tributario.

Comunicación de la resolución judicial a la Subdirección de Fiscalización

En el caso que se acoja la solicitud de declaración de abuso o simulación y encontrándose firme y ejecutoriado el fallo según lo dispuesto en el artículo 174 del Código de Procedimiento Civil, se requerirá al tribunal copia autorizada de la sentencia definitiva y de la certificación de ejecutoria emitida por el Secretario del tribunal, o del decreto de “cúmplase”, según corresponda, como así también la devolución de los antecedentes acompañados por parte del Servicio en el desarrollo del procedimiento judicial, para efectos que se proceda a cumplir con el fallo en los términos del inciso sexto del artículo 160 bis del Código Tributario.

No reclamabilidad de las liquidaciones, giros o resoluciones que el Servicio emita en cumplimiento del fallo.

De conformidad con lo que dispone el inciso penúltimo del artículo 4° quinquies, las actuaciones de ejecución del fallo que desarrolle el Servicio en cumplimiento de la resolución del Tribunal, no serán susceptibles de reclamo alguno. En su caso, cualquier incidencia que se suscite entre el Servicio y el sujeto pasivo respecto del correcto cumplimiento de lo resuelto en la sentencia de que se trate será sometida al Tribunal que la dictó, el que conocerá en forma incidental. Lo anterior, es sin perjuicio del recurso extraordinario de aclaración, rectificación o enmienda establecido en los artículos 182 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

1.3.6. Análisis del Artículo 100 bis.

La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales.

Para estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores, o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o, cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de 6 años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos.

Comentario

La Ley de Reforma Tributaria (LRT) introdujo al Código Tributario (CT), el artículo 100 bis, destinado a sancionar aquellos asesores tributarios que hayan planificado operaciones destinadas a la elusión de impuestos, en lo que respecta a los abusos o simulaciones.

La sanción en contra de los planificadores será una multa que no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales (\$ 55 millones aproximadamente).

Se debe consignar que durante la tramitación de la LRT, existió bastante discusión legislativa por considerar que se estaban presentando algunos problemas de constitucionalidad, considerándose una herramienta desproporcionada que afectaría la libertad del ejercicio profesional.

En consecuencia, lo normado tiene por finalidad disuadir a los profesionales asesores tributarios, abogados, contadores, auditores, economistas, de aconsejar e implementar operaciones que sean constitutivas de elusión.

Se debe observar del artículo 100 bis del CT, es que se consagra una responsabilidad de infracción, formando parte del Título II del libro II del Código tributario, relativo a las infracciones y sanciones.

Por lo anterior, la Circular 65 señala que para efectos de que se aplique la sanción contemplada en la norma, ***“...se debe entender por diseño o planificación, el plan general, metódicamente organizado, con la intención para evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar o diferir el nacimiento de dicha obligación”***.

No obstante lo señalado y las sanciones impuestas al acreditarse los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, reñidos con la ley, la multa no será aplicada inmediatamente por el Servicio de Impuestos Internos. Sólo se podrá efectuar cuando se encuentre firmada y ejecutoriada la sentencia proveniente del Tribunal Tributario competente, tal como lo señala el artículo en comento.

1.3.7. Capítulo 3.- Alcances Generales de la Planificación Tributaria y su relación con la norma General Anti elusión.

Con la publicación de la Norma General Anti Elusión en el Código Tributario, que fue uno de los cambios más importantes de la Reforma Tributaria, ley N° 20.780 y sus posteriores modificaciones contenidas en la ley N° 20.899, quedó establecido de manera nítida, los límites que se deberán respetar, al momento de realizar una planificación tributaria, por parte de los asesores en general.

Es por ello, que en este capítulo dedicado a la planificación tributaria planteamos que ésta, es consustancial a la Norma General Anti Elusión, es decir, no hay planificación tributaria o estaría mal diseñada si no considera los límites establecidos en la Norma General Anti elusión.

Nuestro tratamiento de los temas relacionados con la Planificación Tributaria, es a modo de referenciarlo con la Norma General Anti elusión, y en ningún caso, agotar el tema de la Planificación Tributaria porque no es el objetivo de este trabajo.

Concepto

Proceso destinado a proveer una guía apropiada para orientar las acciones y actos, considerando las posibles implicancias tributarias de los mismos.

Objetivos:

- Generalmente el minimizar la cantidad de dinero que una persona o empresa debe transferir o traspasar al Estado a través de los tributos.
- Optimizar el uso de los recursos en el tiempo.

Rango de acción:

- **Lo Legal:** Acciones o actos que estén dentro del marco de la ley (Ingeniería Tributaria)
- **Lo ilícito:** Acciones orientadas a reducir el monto de la obligación tributaria por medios ilícitos o ilegales (delito tributario)

El nivel de riesgo implícito en la planificación tributaria está condicionado por la ética fiscal del planificador.

Límites de la planificación Tributaria:

- **Conducta del Contribuyente:** (Subjetividad) ante la norma tributaria que establece un hecho imponible, exención, objeto gravado, etc.
- **Normas Jurídicas:** (Objetividad) que limitan la autonomía de la voluntad del contribuyente o se imponen a ella.

Tres claves para una adecuada planificación tributaria:

1. La forma de las operaciones o transacciones puede tener importancia. (ej. un préstamo inter compañía)
2. No debe perderse de vista la sustancia o el fondo
3. “Razón de negocio” (sentido de la operación)

Fases de la Planificación Tributaria

1. Recopilación de antecedentes básicos
2. Ordenamiento y clasificación de datos
3. Análisis de los datos de posibles planes y estrategias
4. Evaluación de planes alternativos
5. Comparación de las distintas alternativas estimación de la probabilidad de éxito
6. Elección de la mejor alternativa
7. Verificación de la alternativa seleccionada
8. Propuesta formal de la mejor alternativa
9. Supervisión y actualización de la alternativa seleccionada

Factores de Planificación

Oportunidad de la Planificación

1. Tributación anual de personas o empresas
2. Nuevos proyectos de inversión
3. Solución de problemas (excepcionalmente)

4. Reorganizaciones Empresariales

Sujetos de planificación

1. Persona naturales
2. Comunidades o sociedades de hecho
3. Sociedades de capital (ej. Soc. anónimas)
4. Sociedades de persona (ej. s.r.l.)
5. Sucursales o agencias de empresas extranjeras

Elementos a considerar en la Planificación Tributaria

1.- Tipos de impuestos existentes

- Impuesto a la Renta
- Patente Municipal
- Otros impuestos
- IVA y otros a las ventas y servicios.
- Timbres y estampillas
- Derechos de Aduana
- Contribuciones (impuesto territorial)

2.- Características específicas del contribuyente

- Residencia, domicilio y nacionalidad del contribuyente
- Naturaleza jurídica del contribuyente
- Origen de los ingresos o beneficios.
- Naturaleza de las operaciones/transacciones
- Relación del contribuyente con otras personas o entidades.

3.- Incentivos Fiscales

- Exenciones
- Deducciones de la base imponible
- Reducción de tasas de impuestos
- Aplazamiento o diferimiento del impuesto

- Créditos a impuestos calculados

Reorganización Empresarial

Finalidad

Este punto busca responder la interrogante ¿qué motiva a una determinada persona natural o jurídica a reorganizar su empresa? Obviamente, la reorganización empresarial es el camino más pretendido por las personas para establecer procesos de eficiencia productiva y financiera, lo que puede tener lugar tanto a nivel local como internacional, por lo que las condiciones de mercado hace que las empresas estén en constante dinamismo, buscando las mejores alternativas que permitan el crecimiento del negocio, examinando distintas líneas de operaciones destinadas a generar mayores flujos y optar al financiamiento tanto interno (como capitalizaciones) como externo (acceso a créditos bancarios).

Los autores Españoles Gil y Giner de la Fuente (como crear y hacer funcionar una empresa), establecen que una organización debe seguir una determinada estrategia para el cumplimiento de sus fines empresariales a partir de su situación tanto interna como externa. En lo que respecta a externa, implica considerar para la formulación de estrategias, el contexto político, social, económico, cultural y tecnológico; además, la situación sectorial basada en el PIB, la concentración y madurez; la vinculación mercado-cliente y además, los competidores.

En relación a un análisis de la situación interna considera distintas áreas de la empresa, es decir, en el área general, los productos y/o servicios; las finanzas; los clientes actuales y potenciales; marketing y ventas; el personal; la producción y la dirección.

Con todo, en muchas ocasiones la estructura societaria que asume una empresa no permite generar condiciones comerciales compatibles con el mercado, lo que podría mermar el crecimiento de ésta.

Lo señalado en párrafos anteriores implica una actitud legítima de todo contribuyente, lo que resulta incuestionable frente a la autoridad fiscalizadora de los tributos, lo que se encuentra a la par con lo que se ha denominado como “una legítima razón de negocios”.

Las operaciones revestidas de una razón legítima, han sido consideradas por el legislador como una limitante para el Servicio de Impuestos Internos para ejercer sus facultades de tasación que considera el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, que indica: “tampoco se aplicará lo dispuesto en ese artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas”.

La misma situación se desprende del inciso final del artículo 38 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta, que señala: “Será aplicable a la asignación de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que se efectúe desde el exterior por una matriz a un establecimiento permanente en el país, o desde éste a su matriz extranjera u a otro establecimiento permanente ubicado en Chile o en el exterior, lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario. Tratándose de la asignación de acciones o derechos sociales en sociedades constituidas en el país efectuada desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, el Servicio carecerá de la facultad de tasar con tal que dicha asignación obedezca a una legítima razón de negocios, no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz y sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento

permanente al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en ella”.

Si bien nuestra legislación tributaria hace referencia a la legítima razón de negocios, se ha omitido una definición de ella que lleve a establecer su verdadero sentido y alcance.

Una legítima razón de negocios obedecería a una infinidad de factores dentro de la gestión empresarial, considerando principalmente aspectos financieros, productivos y logísticos.

Su justificación tendrá que encontrar respaldo tanto en la constitución de la empresa como en la toma de decisiones que se genere a lo largo de su existencia, el que puede ser encontrado en las actas o sesiones que realicen las sociedades o comunidades, lo que será un conflicto para aquella persona natural que desea desarrollar una actividad económica en forma individual, al no existir un registro que deje constancia de las motivaciones que justifican sus decisiones, aunque la ley no prohíbe poder materializarla en un documento que le otorgue fecha cierta.

Cada situación debe ser analizada en forma particular, dependiendo de la experiencia de la actividad empresarial y de las condiciones del mercado.

Enumeración de los tipos de Reorganización Empresarial

- 1.- Fusión de sociedades
- 2.- División de sociedades
- 3.- Transformación de sociedades
- 4.- Conversión de sociedades

2. Aplicación de la Norma General Anti elusión

2.1. Capítulo 4: Análisis del caso Servicio de Impuestos Internos – Coca-Cola Embonor S.A.

Este capítulo nos permite conocer los antecedentes del caso Coca-Cola Embonor con el Servicio de Impuestos Internos, en relación con las actividades de reorganización empresarial que la empresa llevó cabo para implementar una estrategia tributaria en un momento en que en el país no existía una Norma General de Anti elusión y cuál fue la respuesta del S.I.I. y de los tribunales que fallaron después frente a los recursos presentados por las partes involucradas.

2.1.1. Coca-Cola Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos

El año 1999, el Grupo Coca Cola Embonor, encabezado por su casa matriz Coca Cola Embonor S.A., con la intención de aumentar su participación en el mercado, se propone adquirir la sociedad Embotelladoras Williamson Balfour S.A. (EWBSA), que participaba en el embotellamiento y distribución de los productos Coca Cola en Chile.

Con este fin, se constituyó una sociedad anónima filial de Coca Cola Embonor en Islas Caimán, denominada Embotelladora Arica Overseas, sociedad última que adquirió la Sociedad Inchcape Latin American Bottling S.A. (en adelante ILABSA), de propiedad de la empresa extranjera Inchcape PLC (Williamson Balfour en Chile). ILABSA era a su vez dueña de diversas sociedades operativas del giro embotellador en Chile (EWBSA Viña del Mar, EWBSA Concepción, EWBSA Temuco, EWBSA Talca y EWBSA Puerto Montt, y que en conjunto se les denominó “Sociedades Operativas”).

Para financiar esta operación, Embonor señaló que se establecieron dos etapas. La primera consistió en registrar la Agencia y la Filial de Embonor en Islas Caimán. Mediante la agencia, efectuó el aporte de capital a la filial (Embotelladora Arica Overseas), la que a su vez pasó a ser dueña de las Sociedades Operativas. Para financiar el aporte de capital, Embonor, mediante su Agencia en Islas Caimán, efectuó una operación de emisión de bonos de los Estados Unidos.

Como resultado de dicha operación, a la fecha de vencimiento del pago del capital, la Agencia había recaudado US\$160 millones, suma que sostenía la reclamante fue íntegramente destinada a financiar el aporte de capital en la sociedad Embotelladora Arica Overseas y, luego dicho financiamiento fue refinanciado -mediante créditos normales y sindicados contraídos por Embonor a través de su Agencia- para generar ahorros en el pago de intereses.

La segunda etapa consistió en la adquisición por parte de la sociedad Embotelladora Arica Overseas de las "Sociedades Operativas" y deja establecido que en concreto, la implementación de esta etapa de la operación significó la compra, por parte de Embotelladora Arica Overseas, de la totalidad de las acciones de ILABSA, al vendedor Inchcape PLC, según consta en contrato de 20 de mayo de 1999, con lo cual la Filial pasó a ser dueña de las Sociedades Operativas chilenas.

Pues bien, con fecha 30 de marzo de 2011, el Servicio de Impuestos Internos notificó a Embonor la Citación N° 9, solicitando rectificar, aclarar, ampliar o confirmar determinadas partidas de su Declaración de Impuesto a la Renta correspondiente al año tributario 2010. Con los antecedentes, el Servicio emitió la Resolución N° 85, de 9 de mayo de 2011 -reclamada en el juicio en estudio-, mediante la cual ordena modificar la pérdida tributaria de la Sociedad Matriz del año tributario 2010, de \$193.348.090.900 a \$95.472.050.660, y modificar la pérdida de arrastre correspondiente al año tributario 2010, de \$188.815.467.514 a \$91.904.837.374, modificando en consecuencia, los registros de determinación de la Renta Líquida Imponible y FUT, correspondiente al año tributario 2010.

Señaló el Servicio que Coca Cola Embonor S.A. no habría acreditado la procedencia del gasto por intereses de la Agencia de Embonor en Islas Caimán, determinando pérdidas de la Agencia y de la Matriz, por lo que objetó la pérdida del ejercicio y la pérdida de arrastre declarada el año tributario 2010.

Además, el Servicio alegó fundar sus pretensiones en dos puntos: primero, la falta de acreditación de la pérdida de la Agencia que incidió en el resultado tributario de la Sociedad Matriz, dado que la documentación aportada durante la fiscalización

no fue clara ni completa, impidiendo que pueda acreditarse la pérdida de la Agencia reconocida por su Matriz; y segundo, la ausencia de la debida y directa correlación entre los ingresos y gastos, para acreditar y justificar fehacientemente los gastos en que incurrió la Agencia para el cumplimiento del fin propuesto por la Matriz y, además, la Agencia no obtuvo rentas que pudieran asociarse a los créditos e intereses derivados de los mismos, obteniendo sólo resultados negativos por más de 10 años, incidiendo igualmente en los resultados tributarios de su Matriz.

2.1.2. Sentencia de primera instancia

La sentencia de primera instancia, pronunciada con fecha 3 de abril de 2012 por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota, causa RIT GR-010-00003-2011, consideró que a la luz de toda la documentación tenida a la vista, no se encontró algún antecedente que demostrara inequívocamente la relación entre ingresos y gastos y una debida concatenación de sucesos jurídicos, que permitiera concluir que Coca Cola Embonor S.A. mantuvo una unidad irrestricta con las otras sociedades, que satisfaga los requerimientos de la Ley de Impuesto a la Renta, en los términos de considerar los intereses pagados a los bancos como gastos susceptibles de deducirse de su renta líquida imponible (Considerando Vigésimo Cuarto).

Además, en el considerando Vigésimo Quinto, el Tribunal de primer grado estimó que *“(...) la documentación aportada por COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, en la fase de fiscalización y durante el desarrollo de esta causa, no tiene la idoneidad suficiente para acreditar fehacientemente la pérdida de la Agencia con la debida y directa correlación entre rentas producidas y gastos necesarios, en consideración a que la agencia no obtuvo rentas que se vinculen a los créditos e intereses respectivos, sino que solo resultados negativos por un extenso período de años”*.

En la parte más atractiva para el objeto de este trabajo, el Tribunal estimó que Embonor *“planificó una operación comercial de gran envergadura”*, haciendo presente *“que en todas las empresas antes individualizadas la reclamante, según*

sus propios dichos, tiene el control accionario y con ello la administración de todas ellas” (ambas citas corresponden al considerando Cuadragésimo Cuarto).

Agrega en el considerando Cuadragésimo Sexto “Que, si se efectuara un análisis académico desde la perspectiva de las “Técnicas de la Planificación Tributaria”, sobre la operación descrita, se debería tener presente que en el Territorio de Ultramar del Reino Unido Islas Caimán, la tributación está determinada sólo por impuestos indirectos, es decir, las rentas, los retiros o distribuciones de utilidades o de capital o flujos de dinero en general, desde el patrimonio de una empresa al de sus accionistas o socios, no están gravados con impuesto directo alguno, por lo que los dineros remesados por concepto de pagos de la deuda, desde la empresa matriz en Chile, a una filial (persona jurídica distinta y de distinta nacionalidad) en ese territorio, tienen como efecto tributario en Chile, el rebajar la Base Imponible de Impuestos (por el hecho de ser un gasto) y, consecuentemente, disminuir el pago de Impuestos a la Renta de Primera Categoría y Global Complementario o adicional, en cada período en que los fondos se remesen o se pongan a disposición del acreedor. Por su parte, en la empresa ubicada en Islas Caimán, se puede distribuir o retirar esos fondos por parte de los socios o accionistas, sin que queden afectos a impuesto o generen efecto tributario alguno. Si lo anterior lo relacionamos con el hecho que, en definitiva la reclamante COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, es dueña o controladora de la filial en Islas Caimán y los accionistas de ambas empresas son las mismas personas, esas personas podrían recibir fondos, a cualquier título, sin pagar impuesto a la renta (...).”

Finalizando este considerando, el Tribunal se manifiesta de la siguiente manera sobre la operación: *“Adicionalmente, este Tribunal no puede eludir la consideración que, si COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, adquirió las plantas productivas mediante la fusión con Nueva Embonor S.A., el año 2005: ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, antes de que ingresen a su patrimonio, en condiciones que puedo haberlas adquirido directamente? y ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, si para que ingresen a su patrimonio*

debe pagar un precio superior al que el tercero pagó por esas plantas?. No puede este Tribunal concluir otra cosa que la deuda y el pago de los intereses carece jurídicamente de causa”.

Finalmente, antes de rechazar en todas sus partes la reclamación de Coca Cola Embonor S.A. (y condenarla en costas), el Tribunal señala en el considerando Cuadragésimo Noveno: *“Que, por de lo expuesto, este Tribunal ha llegado a la convicción que las operaciones descritas, efectuadas por COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, no son una gestión eficiente para la compra de las plantas, sino, por el contrario, han generado la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta; a favor de la producción de utilidades, también artificial, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta; por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta.*

Por lo concluido, se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno el artículo 26 del Código Tributario, ya que a juicio de este Tribunal, COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista con una “legítima razón de negocios” (el subrayado es nuestro).

2.1.3. Sentencia de segunda instancia

La Corte de Apelaciones de Arica, conociendo del recurso de apelación deducido por Coca Cola Embonor S.A., causa Rol 3-2012, pronunciada el 6 de junio de 2012, rechazó el recurso deducido, ahondando en los argumentos del sentenciador de primer grado señalando, en su parte pertinente para este curso, en el considerando Decimocuarto, que:

“(...) la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina “business purpose test”, esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos, configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma ha volcado en su declaración de impuestos, siendo, por ende, correcto el rechazo efectuado por el Servicio de Impuestos Internos y, por ello, correcta la Resolución 85/2011 cuya impugnación se ha pretendido mediante el presente litigio” .

Finalmente, la Corte rechaza la alegación de la recurrente en orden a revocar la condena en costas, primero porque fue vencida en todas sus partes, y en segundo lugar, *“por cuanto ya se ha expresado que la misma no ha actuado de buena fe y, en consecuencia, carece de lógica señalar que ha tenido motivos plausibles para litigar, razones por las que se mantendrá a su condena en costas”*.

2.1.4. Sentencia de casación

La causa se ventila en la Corte Suprema, que conoce el recurso de casación en el fondo entablado por Coca Cola Embonor S.A., en contra del fallo de segunda instancia que confirmó el de primera, en la causa Rol 5118-2012, sentencia de fecha 23 de julio de 2013.

En su sentencia, la Corte Suprema rechaza las alegaciones de la recurrente, en razón que en su escrito de casación dice haber acreditado, por una parte, que los gastos incurridos por la Agencia de Coca Cola Embonor S.A. en la Islas Caimán

tienen el carácter de gasto necesario para producir la renta, y por la otra, la existencia de ingresos generados por la agencia que opera en el exterior. Sin embargo, los tribunales de instancia no tuvieron por acreditados ninguno de los dos hechos en que la recurrente funda su recurso de casación, quedando vetado para la Corte Suprema pronunciarse sobre dichos hechos, por no constituir instancia.

Por lo que la Corte Suprema desestima las alegaciones de la recurrente, y confirma la sentencia de segunda instancia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Arica.

Como podemos apreciar, el contribuyente fue definitivamente condenado a pagar las sumas determinadas por el Servicio, pero no invocando la ilegalidad de la planificación tributaria, la que fue tratada tangencial e incidentalmente.

2.2. Capítulo 5.- Análisis Caso Sii-Embonor en el contexto de las actuales Normas Antielusivas contenidas en el Código Tributario.

A continuación haremos un análisis actual respecto al caso señalado en el capítulo anterior, considerando las modificaciones legales y en especial la introducción de las normas generales anti-elusivas.

Así las cosas, pasaremos a realizar una cronología de los hechos, que fueron considerados por el tribunal tributario y aduanero para resolver el litigio.

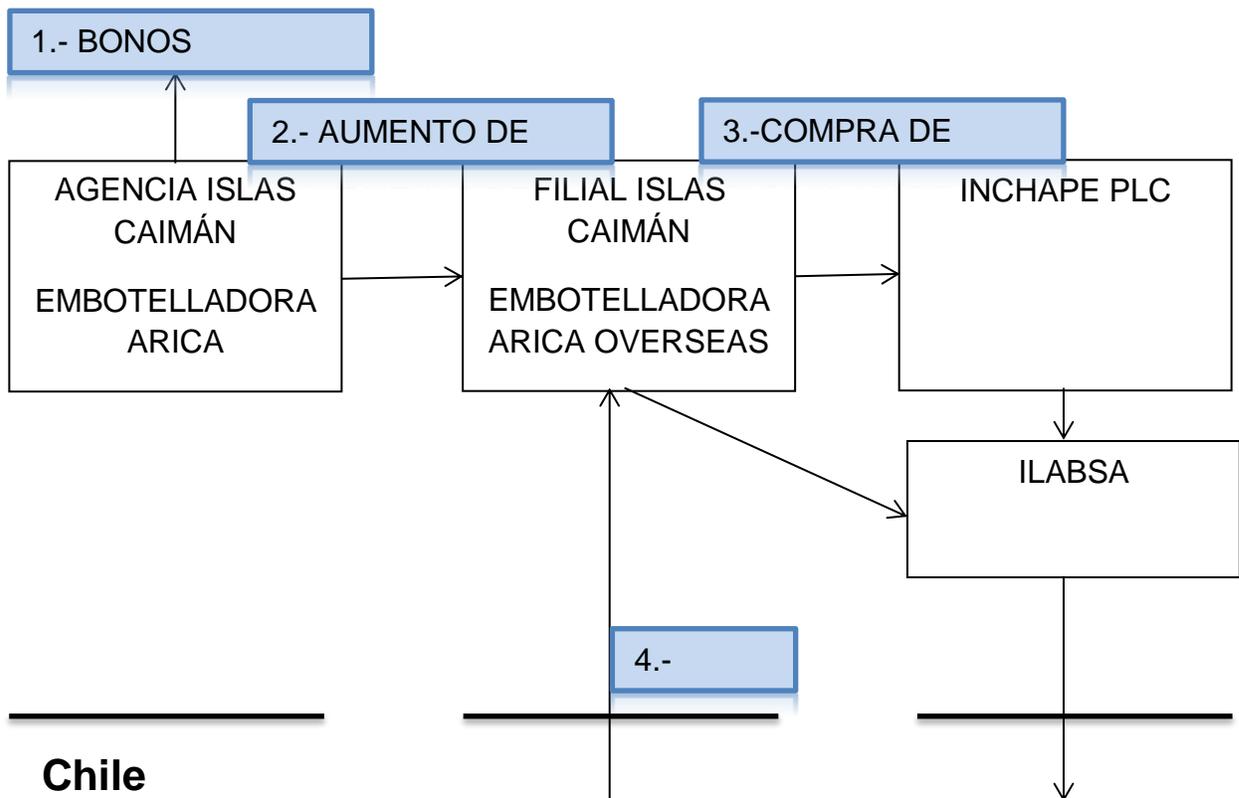
La cronología, es la siguiente:

1. En el año 1999, una sociedad chilena constituye una agencia en Islas Caimán, la cual obtiene recursos financieros mediante la emisión y colocación de bonos en el mercado bursátil norteamericano y a través de la contratación de diversos préstamos obtenidos de la Banca.
2. En el año, 1999 se constituye una Filial en Islas Caimán, en la cual la reclamante tiene el control del capital. El capital enterado en la sociedad Filial proviene íntegramente del financiamiento obtenido por la agencia mediante la emisión de bonos.
3. En 1999, la filial compra la totalidad de las acciones de una sociedad que es dueña de diversas plantas productivas ubicadas en Chile.
4. En el año 1999, la filial en islas Caimán vende a una filial en Chile de la reclamante, las acciones de la sociedad que es propietaria de las plantas productivas. El pago de la filial Chilena a la Filial en Islas Caimán, se produce mediante crédito directo entre la vendedora, en cuenta corriente mercantil.
5. En el año 2005, la Filial Chilena se divide en dos empresas. La nueva sociedad adquiere las plantas productivas y el pasivo en favor de la Filial en Islas Caimán.

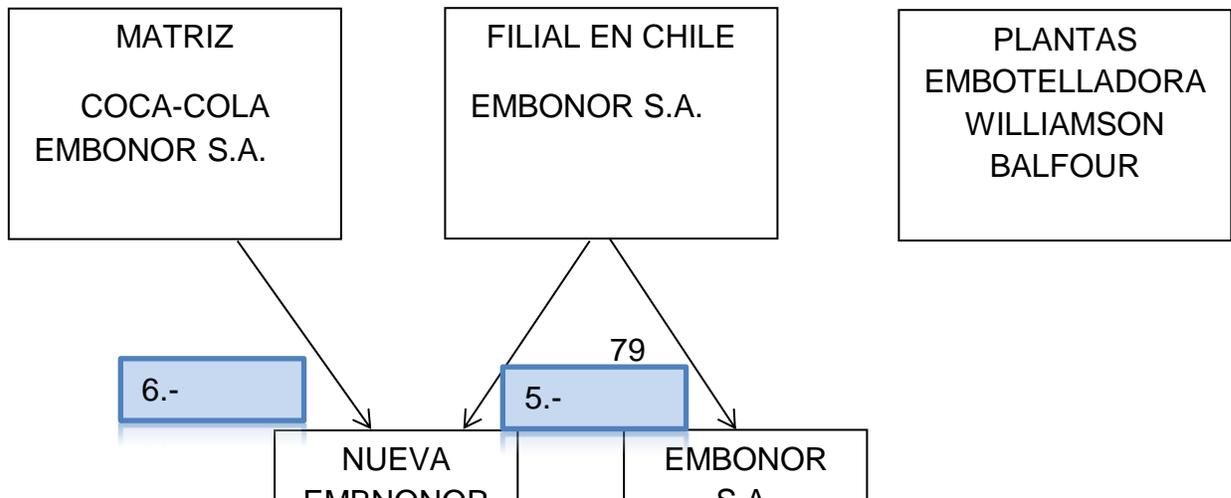
6. Con posterioridad a la división, la sociedad reclamante absorbe a la nueva sociedad producto de la división, y adquiere las plantas productivas y el pasivo en favor de la filial en Islas Caimán.
7. La reclamante, luego de absorber a la sociedad referida en el número anterior, además de ser propietaria de la filial en Islas Caimán, adquiere un pasivo en favor de esta última, y las plantas productivas o sociedades operativas.

Esquema de adquisición de plantas Coca-Cola Embonor S.A.

Exterior



Chile



2.2.1. Contribuyente versus Servicio de Impuesto Internos: Posturas a considerar.

Uno de los efectos de la envergadura de esta operación, radica en el pago de los intereses que la agencia efectúa por el financiamiento para adquirir el control de la Filial en Islas Caimán, devengando en consecuencia a resultados en su renta chilena, generando un gasto y una pérdida significativa en Primera Categoría. Además dicha pérdida generó un PPUA.

Luego, la Matriz al tener un pasivo en favor de la filial de Islas Caimán, las remesas que dicha Filial envía al exterior no tributan en Chile, constituyendo en consecuencia un gasto aceptado.

En atención a lo anterior, la reclamante se ampara en el artículo 41 B inciso 2° N°1 de la ley de la Renta, el cual señala que: “Estos contribuyentes agregarán a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad equivalente a los impuestos que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, o hayan pagado, en el exterior, por las rentas de la agencia o establecimiento permanente que deban incluir en dicha renta líquida imponible...”(el subrayado es nuestro).

Que, el resultado tributario negativo de la agencia se encuentra determinado principalmente por gastos que corresponden a intereses devengados con ocasión de la obtención de los recursos que fueron invertidos como aporte de capital en la filial, la cual adquirió las sociedades operativas.

Que, la reclamante se ampara en el artículo 31 inciso 3° N°1 de la Ley de la Renta, por cuanto considera que dichos intereses son un gasto necesario para producir la renta.

Que, estima de acuerdo a varios pronunciamientos del SII en diferentes oficios a los cuales se acogió de buena fe, se ha podido dilucidar que el requisito de generar rentas gravadas en primera categoría que deben tener los bienes que el

contribuyente adquiera para que los gastos asociados a dicha adquisición se acepten, en términos potenciales.

Que, no resulta lógico efectuar distinción alguna entre una matriz y una agencia, por cuanto ambas son una misma cosa, toda vez que constituyen la misma persona jurídica. No pudiendo en consecuencia, existir una desvinculación entre los ingresos de una matriz y los gastos de una agencia.

Por lo precedentemente expuesto, la reclamante considera que el aporte de capital en una sociedad extranjera, es una inversión susceptible de generar rentas gravadas con Impuesto de Primera Categoría, y además que se relaciona con su giro.

A su vez el SII, evacúa traslado, fundamentando el rechazo de las pérdidas por las siguientes razones.

Que, la reclamante no acreditó toda la pérdida de la agencia que incidió en el resultado tributario, ello debido a que durante el proceso de fiscalización, no resulta ser clara ni completa, impidiendo poder acreditarse la pérdida. En consecuencia, no fue acompañada toda la prueba en su oportunidad legal para que se justificaré fehacientemente las pérdidas.

Que, existe ausencia entre la debida y directa correlación entre ingresos y gastos, dado que la agencia no ha obtenido rentas que puedan asociarse a los créditos e intereses derivados de los mismo, obteniendo sólo resultados negativos por más de 10 años incidiendo igualmente en los resultados tributarios de la matriz.

Que, el SII sostiene que no se registraron antecedentes sobre rentas obtenidas por la agencia a contar del uso del financiamiento, por el cual se deducen como gastos los intereses que éste generó, de acuerdo a la Citación practicada.

Asimismo, el SII aduce que a partir de los antecedentes aportados previa y posteriormente a la citación, se estimaron no acreditadas, justificadas ni respaldadas las partidas citadas, razón por la cual se dictó la Resolución N°85 objeto del reclamo.

Por último, respecto a la alegación efectuada por el contribuyente en su escrito de reclamo sobre la aplicación del artículo 26 del Código Tributario en relación con la jurisprudencia administrativa que versa sobre la potencialidad de generar rentas gravadas en primera categoría existente en la adquisición de los derechos sociales, que de la respuesta dada a la Citación y los antecedentes acompañados no es posible desprender la aplicación de los criterios invocados por el reclamante, puesto que la justificación de las pérdidas cuestionadas tendría su origen en la adquisición de acciones de una Sociedad Anónima y no de derechos sociales de una sociedad de personas.

Aplicación de la NGA

A la luz de lo expuesto, respecto al caso Coca-Cola Embonor S.A. debemos señalar que en el caso de que existan antecedentes fundantes de que estaríamos ante una práctica de simulación o abuso del derecho, el procedimiento para solicitar dicha declaración (simulación o abuso) son aplicadas a discrecionalidad por el Director del SII, previa citación del contribuyente y, en su caso, declarada por el Tribunal Tributario y Aduanero.

Así las cosas, para el caso en cuestión y de acuerdo a los antecedentes con que disponemos, procederemos a realizar un análisis de las conductas desplegadas por el contribuyente a la luz de las NGA.

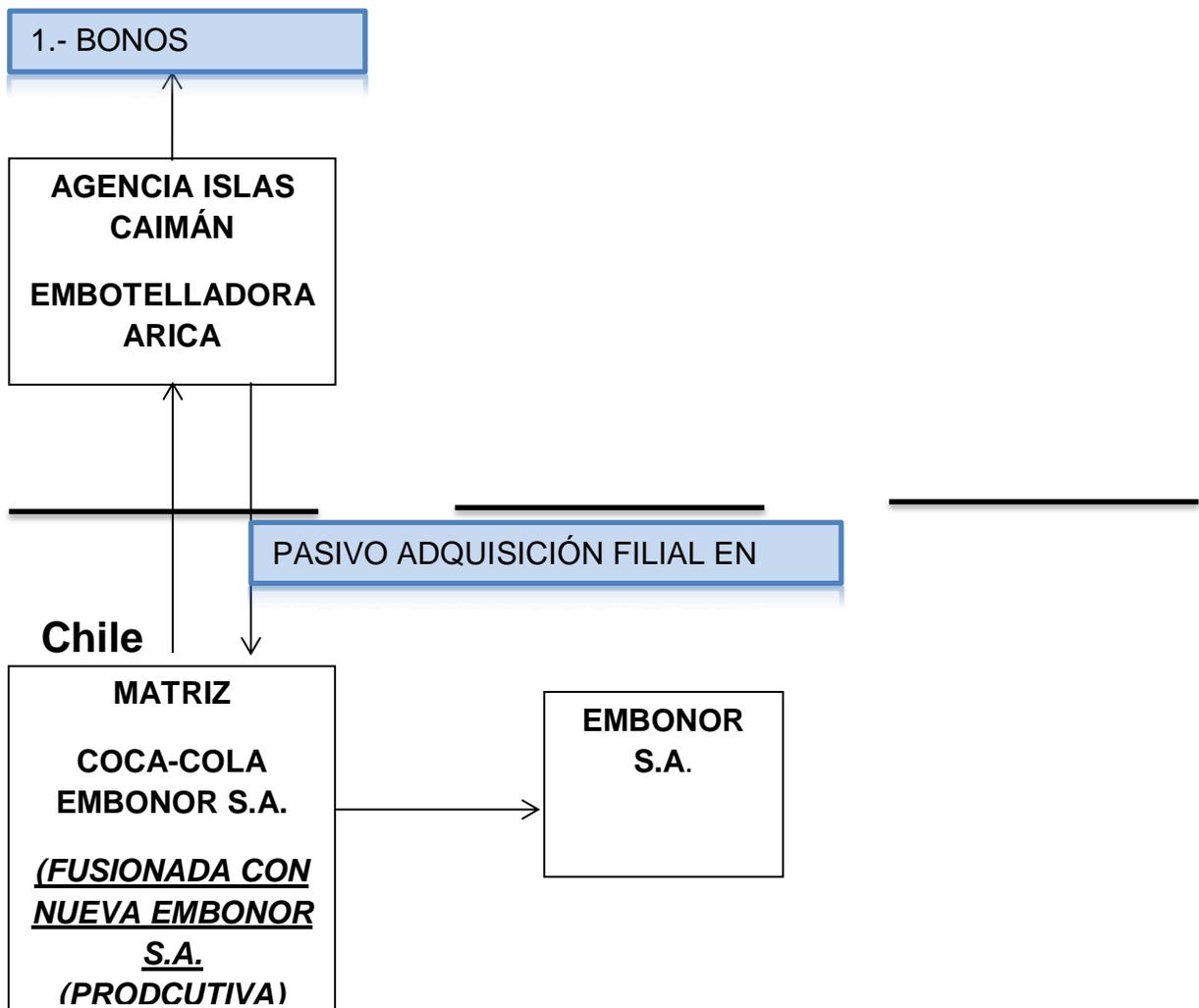
Como primera cuestión señalaremos que las NGA, son una herramienta de uso excepcional, y que previa declaración judicial de abuso o simulación, el Servicio está habilitado para liquidar y girar los impuestos que resulten aplicables de conformidad con la naturaleza de los actos realizados, pudiendo obviar aquellas que fueren declaradas como abusivas o conferir su sentido real a aquellas que son simuladas.

Entonces, las maniobras realizadas por Coca-Cola Embonor S.A., con la finalidad de obtener o adquirir las plantas productivas de ILABSA (EWBSA en Chile), son ¿reales, simuladas o abusivas?

Como primera cuestión, los tribunales no están constreñidos (bajo las NGA) a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente, y bajo la cual se presenta la transacción, si no coincide con la realidad económica objetiva, es decir, con la verdadera naturaleza de la transacción, existiendo en consecuencia prevalencia de la sustancia sobre la forma.

Que, Coca. Cola Embonor S.A., haya decidido realizar las formas jurídicas de tal complejidad, con la intención de hacerse con el control de las plantas productivas de ILABSA (EWBSA en Chile), es una cuestión objetiva que podemos a través de una simple abstracción poder llegar a tal conclusión considerando como quedo el esquema de las operaciones societarias llevadas a efecto.

Exterior



Así las cosas, ¿Cuál habría sido la razón de negocios de Coca-Cola Embonor S.A. de elegir tal estructura o forma societaria para adquirir en definitiva las plantas productivas que ILABSA poseía a través de la acciones de dicha sociedad?

Si bien, es cierto es de suyo importante y a estas alturas obvio que el contribuyente debe elegir dentro de las diversas alternativas jurídicas que la legislación le permite la que lo gravará con menos impuestos, pero esquivar los impuestos no es una de las operaciones contempladas como reorganizaciones empresariales. (Doctrina del derecho comparado “Business purpose and economic substance”).

A su vez, es de suma importancia señalar que toda la operación llevada a cabo por Coca-Cola Embonor S.A. debe ser analizada en su conjunto, toda vez, que la variedad de elecciones societarias tenían como única finalidad poder adquirir las plantas productivas de ILABSA, en resumen, las operaciones realizadas deben ser analizadas en su conjunto, en vez de ser analizadas por separado.

Que, la doctrina nacional considera que la elusión es: *“aquella conducta desplegada, antes del nacimiento del hecho gravado u obligación tributaria, con el único fin de evitar, postergar o disminuir los efectos tributarios mediante la utilización deliberada de una forma o procedimiento jurídico atípico para el propósito perseguido por el sujeto pasivo”*.

Asimismo, como ya señalamos, empleando como base la nueva NGA la elusión puede definirse como *“aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación”*.

Que, a la luz del artículo 4 ter inciso 1°, el cual señala que: *“Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso para efectos tributarios cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que,*

individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso”.

Que, de acuerdo a las diferentes alternativas elegidas por Coca-Cola Embonor S.A., y de acuerdo a los esquemas antes ilustrados, al constituir la agencia y la Filial en islas Caimán y adquirir ILABSA en el exterior, la única razón de dicha estructura o formas jurídicas elegidas para llevar a cabo la finalidad descrita, fue la de evitar total o parcialmente el Hecho Gravado, produciéndose en consecuencia un abuso de las formas jurídicas, que no guardaban hecho económico relevante alguno.

Que, de acuerdo a lo señalado por la administración tributaria en la resolución por la cual reclamó en su oportunidad el contribuyente, es que este último no acompañó toda la documentación para acreditar las pérdidas y consecuentemente los gastos por los intereses no tendrían un correlato ingreso-gasto de acuerdo a lo señalado en el artículo 31 de la Ley de la Renta.

Que, así las cosas, en ese entendido la carga de la prueba de acuerdo a lo señalado en el artículo 21 del Código Tributario, la carga de la prueba es del contribuyente, debiendo el SII ajustarse o emitir la resolución de acuerdo a los antecedentes acompañados por la reclamante, sin poder desentenderse de ellos.

Que, si bien es cierto antes de las NGA el esgrimir por parte del SII que no acompañó el contribuyente todos los antecedentes en la etapa administrativa, es razón suficiente (considerando que al contribuyente se le dieron las posibilidades que la legislación permite para entregar la documentación respectiva) para denegar o en definitiva señalar no ha lugar a la devoluciones solicitadas, bajo las NGA el procedimiento es distinto y la carga de la prueba es correspondería al SII, toda vez que a través de su Director es quien solicita la declaración de simulación o abuso del derecho.

Que, se desprende de toda la operación llevada a cabo por Coca-Cola Embonor S.A., tuvo como única finalidad aumentar el gasto por los intereses evitando a su

vez tener que pagar el impuesto adicional correspondiente, en una operación de envergadura importante.

Que, en este caso a su vez, de acuerdo a lo impartido por la circular N°65 del 2015, y de acuerdo a la circular 8 del año 2010, ambas del SII, la cual señala el caso de que exista la comisión de un delito tributario a la luz del artículo 97N°4 del Código Tributario, no se iniciará el procedimiento establecido en la circular N°65 del año 2015, y deberán remitirse los antecedentes al Comité de Análisis de Casos, que establece la circular N°8 del año 2010, a efecto de que dicho órgano los analice y adopte la decisión de iniciar o no un procedimiento de recopilación de antecedentes deberá hacerse junto con una minuta explicativa en la que se relatarán los hechos y se indicarán cuáles son los indicios que dan cuenta de los posibles hechos constitutivos de delitos.

El párrafo anterior, si bien es cierto es de suma importancia para establecer el límite entre las NGA y los delitos tributarios, para el caso en análisis sólo hemos considerado pertinente referirse a las NGA para ilustrar el alcance de estas nuevas normas legales.

Conclusiones

1.- La elusión es un acto que un contribuyente realiza con el fin de imponer su voluntad particular por sobre la voluntad general que está expresada en una ley, organiza sus negocios buscando los vacíos o zonas oscuras de la misma ley o interpretando la ley en sus aspectos formales (por tanto, no es un quebrantamiento explícito de la norma) pero no atendiendo al fondo de la misma.

2.- La Norma General Anti elusión contenida en el Código Tributario ha explicitado los límites en que se puede mover el contribuyente para organizar sus negocios, dejando un amplio campo para ello, porque las causas para organizar los negocios, son en primer término económicas-jurídicas y en segundo término, son tributarias, lo anterior reduce también la incerteza jurídica al respecto.

3.- A nuestro modo de ver, la Norma General Anti elusión se puede visualizar gráficamente de la siguiente manera:

| EX ANTE | | HG | POST |
|--|---|---------------|---------------------------------------|
| Planificación Tributaria Economía de Opción | Elusión | HECHO GRAVADO | Evasión |
| ACTOS O CONTRATOS | ACTOS O CONTRATOS | | ACTOS O CONTRATOS |
| Artículo 4° Ter Inciso 2° CT | Artículo 4° Ter Inciso 1° CT Artículo 4° Quater CT | | Delitos Tributarios Artículo 97 CT |
| ZONA LICITA | ZONA ILICITA INFRACCIONAL | | ZONA ILICITA PENAL |

Considerando el momento que se realizan los actos o contratos en relación con el hecho gravado y si son lícitos o no, desde el prisma de la Norma General Anti elusión vigente contenida en el Código Tributario.

4.- Uno de los aspectos más controversiales que dejará como consecuencia la aplicación de la Norma general Anti Elusión, del artículo 4º ter del Código Tributario será la definición del límite entre el inciso primero y el inciso segundo del mencionado artículo, ya que el primero define lo que constituye elusión desde el punto de vista del abuso de las formas jurídicas, el segundo, por su parte, plantea que...“Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria”.

Por lo que finalmente el límite estará dado por los resultados obtenidos en los actos y contratos celebrados, aquellos que obtengan “resultados jurídicos y económicos relevantes” estarían ajustándose al espíritu y letra de la ley, y por el contrario, los actos y contratos que se celebren buscando solo beneficios tributarios estarían traspasando el límite impuesto por la ley.

Lo complejo entonces será la establecer la ecuación entre:

$$\text{Resultado relevante} = \text{Resultado jurídico-económico} + \text{Resultado tributario}$$

5.-El caso Embonor-Coca-Cola y el Servicio de Impuestos Internos aportó algunos elementos para configurar años después la Norma General Anti elusión chilena, como por ejemplo, aplicar el concepto de la legítima razón de negocios para realizar una reorganización empresarial.

Del análisis del caso, y de acuerdo las conclusiones esgrimidas en el capítulo desarrollado para tal efecto en el presente trabajo, podemos ilustrar que dicha reorganización empresarial es justamente lo que las NGA buscan evitar, dado que dicha reorganización analizada a la luz de las NGA sólo buscaban obtener beneficios tributarios por sobre un real beneficio Económico-Comercial.

6.- Es importante destacar, que la modificación legal en comento, (La norma General Anti Elusión) permite a los contribuyentes que tengan un interés personal y directo o aquellos que cuyo interés sea de carácter general, realizar consultas al órgano fiscalizador (siendo para los primeros vinculantes), con lo cual, permite que

antes de realizar una determinada reorganización empresarial o de realizar una operación que pueda tener efectos impositivos importantes, establecer o fijar la posición del Servicio de Impuestos Internos frente a esta consulta evitando posteriormente el contribuyente verse involucrado en infracciones o delitos tributarios.

Consideramos pertinente señalar que el plazo entre la entrega de antecedentes y la respuesta a la consulta establecida en el artículo 26 bis, puede llegar a ser extenso, en el entendido de que si el ente fiscalizador estima dentro del plazo de 90 días que los antecedentes aportados son insuficientes para emitir un pronunciamiento, este podrá solicitar nuevos antecedentes y en consecuencia desde la certificación de la recepción de estos nuevos antecedentes comienza a correr un nuevo plazo de 90 días, sin considerar la prórroga de 30 días que mediante una resolución fundada podrá emitir para tal efecto.

También estimamos que el silencio administrativo al ser considerado de manera negativa ocasiona incertidumbre en el mercado, dado que queda la duda en atención a que si la operación es considerada elusiva porque el ente fiscalizador no alcanzó a analizar los antecedentes o los antecedentes aportados son insuficientes para emitir una opinión (ambas conclusiones son de responsabilidad del ente fiscalizador), cuestión que en los mercados actuales son de suma importancia, ya que las economías son globalizadas y las oportunidades de negocios o las ventajas competitivas que se pueden obtener son de tiempos relativamente cortos (en mercados abiertos), con lo cual podríamos perder competitividad en el escenario global.

7.- Las NGA son un importantísimo avance en lo que se refiere a ilustrar a los agentes económicos que la finalidad de emprender o de reorganizarse debe tener como objetivo uno de índole Económico-Comercial y no uno Económico-Tributario.

En síntesis, las NGA vienen a integrar el ordenamiento jurídico-tributario, entregando seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que la ley N°20.780 entrega herramientas como la “consulta”, con lo cual los contribuyentes obtienen un verdadero certificado de legalidad de los actos o negocios jurídicos que lleven a

efecto (legalidad de los actos), evitando de esta manera verse involucrados en controversias con el órgano fiscalizador. También, les indica a los contribuyentes que el ordenamiento jurídico no sanciona las diversas formas jurídicas que este decida para organizar su negocio o empresa, sino lo que sanciona es que la finalidad más importante de dicha reorganización sea simplemente la de evitar el pago de impuestos.

8.- El Artículo 100 bis establece una sanción de carácter pecuniaria que alcanza hasta el 100% de los impuestos que deberían haberse pagado con tope de 100 unidades tributarias anuales, a los asesores “respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación”, de lo que se desprende las siguientes conclusiones:

- El asesor podrá ser sancionado cuando su cliente, el contribuyente, en un proceso judicial, sea condenado por abuso o simulación tributaria por sentencia firme y ejecutoriada.
- La sanción pecuniaria recaerá sobre el asesor y en ningún caso, sobre el contribuyente quien por su parte deberá pagar el verdadero monto de los impuestos eludidos.
- La sanción se aplicará sobre quien diseñe o planifique los actos, contrato o negocios y no sobre quien implemente el diseño o planificación.
- En el caso de las personas jurídicas, empresas consultoras, la sanción podrá ser aplicada a sus directores o representantes legales, en la medida que “hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión”. Es decir, en los casos en que ellos hubieren tenido conocimiento efectivo de las operaciones que sus dependientes estaban planificando.
- El secreto profesional es un principio que inevitablemente entrará en conflicto a la hora de rendir las pruebas frente al tribunal correspondiente, *El Servicio de Impuestos Internos se encuentra impedido de obtener prueba amparada por el secreto profesional, por constituir prueba ilícita.*¹

- Por último, respecto de la prescripción de la acción para perseguir la sanción del Artículo 100 bis, rige la norma especial de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de la sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación según lo establece el Artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva.

9.- Al quedar establecida en el Artículo 100 bis, la responsabilidad de los asesores y la sanción aparejada que conlleva diseñar o planificar actos, contratos o negocios jurídicos, éstos deberán ceñirse para sus propuestas, al rango de acción que les permite el artículo 4° ter inciso 2° del Código Tributario.

10.- Algunos principios y doctrinas del Derecho Anglosajón (Common Law) elaborados en la casuística de las sentencias de juicios particulares en EE.UU y en otros países del Common Law, se constituyeron en una fuente teórica para la elaboración de la Norma General Anti Elusión incorporada en la Ley N° 20780.

Las sintéticas expresiones inglesas contienen un gran fondo argumental difícil de invalidar en una controversia jurídica, ejemplo: "Substance over form", el fondo prevalece sobre los aspectos meramente formales, independiente de la denominación que le den las partes.

Diccionario

(1) **BEPS** del inglés *Base Erosion and Profit Shifting*, en español *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios*.

Es el término que designa en fiscalidad internacional, las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, donde las entidades apenas ejercen ninguna actividad económica y eludir de esta forma el pago del impuesto sobre sociedades. OCDE. El proyecto BEPS y los países en desarrollo: consultas a la participación.

(2) **Instrumento Híbrido**

Se denomina instrumento híbrido, por cuanto el contrato para una parte contratante se trata como un determinado acto jurídico y para la otra contratante se trata de otro acto jurídico.

Ejemplo: Para un contratante el contrato se trata de una Inversión en Activo, y para el otro contratante se trata de una Deuda.

(3) **Goodwill Tributario**

Corresponde a la diferencia que se determina cuando el valor total de la inversión efectuada por la absorbente en las acciones o derechos sociales de la sociedad absorbida, es mayor al valor proporcional del capital propio tributario de esta última, determinado a la fecha de la fusión. El menor valor de inversión se genera en un proceso de fusión de sociedades, ya sea por absorción o por incorporación.

(4) **Economía de Opción**

La economía de opción es la posibilidad de elegir entre dos o más fórmulas jurídicas que la ley ofrece, con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos tributarios diferentes, pudiendo todas ellas servir al fin práctico o resultado real que el contribuyente se propone alcanzar.

(5) Autonomía de la voluntad

El concepto constituye actualmente un principio básico en el Derecho privado, que parte de la necesidad de que el ordenamiento jurídico capacite a los individuos para establecer relaciones jurídicas acorde a su libre voluntad. Son los propios individuos los que dictan sus propias normas para regular sus relaciones privadas.

De él se desprende que en el actuar de los particulares se podrá realizar todo aquello que no se encuentre expresamente prohibido o que atente contra el Orden Público, las buenas costumbres y los derechos de terceros.

(6) Libertad económica

El derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen. El Estado y sus organismos podrán desarrollar actividades empresariales o participar en ellas sólo si una ley de quórum calificado los autoriza. En tal caso, esas actividades estarán sometidas a la legislación común aplicable a los particulares, sin perjuicio de las excepciones que por motivos justificados establezca la ley, la que deberá ser, asimismo, de quórum calificado. (Artículo 19 N° 21 CPE).

Es decir, La libertad económica es la capacidad de prosperar a través del ejercicio libre de la actividad económica, y dejando que otros hagan lo mismo.

(7) Seguridad jurídica

La seguridad jurídica es un principio del derecho universalmente reconocido, que se basa en la “certeza del derecho”, tanto en el ámbito de su publicidad como en su aplicación, y que significa la seguridad de que se conoce, o puede conocerse, lo previsto como prohibido, ordenado o permitido por el poder público.

(8) Principio de legalidad

El principio de legalidad o primacía de la ley es un principio fundamental, conforme al cual todo ejercicio de un poder público debe realizarse acorde a la ley vigente y su jurisdicción y no a la voluntad de las personas. Si un Estado se atiene a dicho

principio entonces las actuaciones de sus poderes estarían sometidas a la constitución actual o al imperio de la ley.

(9) Debido proceso

Nuestro sistema normativo constitucional, dentro de los derechos y deberes que consagra, unos de los de mayor relevancia es la garantía establecida en el art 19 n° 3 de la Constitución Política de Chile, precepto que asegura el derecho a una defensa jurídica, el principio de legalidad de los tribunales, el debido proceso, entre otros.

Para ser exactos el debido proceso en nuestra legislación está contemplado en el art. 19 n°3 inc. 5°, donde se señala que: “corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos” (se utilizan las palabras “racional y justo procedimiento” refiriéndose la racionalidad al procedimiento y lo justo a lo sustantivo).

(10) Derecho de Propiedad

En el derecho, el dominio o propiedad, es el poder directo e inmediato sobre un objeto o bien, por la que se atribuye a su titular la capacidad de disponer del mismo, sin más limitaciones que las que imponga la ley. Es el derecho real que implica el ejercicio de las facultades jurídicas que aplican el ordenamiento jurídico concede sobre un bien.

El objeto del derecho de propiedad está constituido por todos los bienes susceptibles de apropiación. Para que se cumpla tal condición, en general, se requieren tres condiciones: que el bien sea útil, ya que si no lo fuera, carecería de fin la apropiación; que el bien exista en cantidad limitada, y que sea susceptible de ocupación, porque de otro modo no podrá actuarse.

Bibliografía

Biblioteca del Congreso Nacional. *La Historia oficial de la Ley N° 20780*. (2014).

Recuperado el 24 de marzo de 2017 de:

<http://www.bcn.cl/historiadela ley/nc/lista-de-resultado-de-busqueda/20780/>

Boetsch, C. (2016). *La norma General Anti Elusión, Análisis desde la perspectiva del Derecho Privado*. Santiago: Ediciones UC.

López, A. (2006) *Metodología de la Investigación*. Valparaíso: Ediciones DPEAT, Universidad de Playa Ancha.

Servicio de Impuestos Internos, Subdirección Jurídica. (2016). *Modificaciones al Código Tributario*. Recuperado el 24 de abril de 2017 de:

www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/dl830.doc

Servicio de Impuestos Internos. (2015). Circular N° 65. Recuperado el 13 de mayo 2017. www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf

Servicio de Impuestos Internos. (2016). *Catálogo de Esquemas Tributarios*.

Recuperado 17 de abril de 2017 de:

www.sii.cl/destacados/reforma_tributaria/catalogo_esquemas_tributarios.pdf

Servicio de Impuestos Internos. (2016). *Circular N° 41*. Recuperado 26 de mayo de 2017 de:

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2016/indcir2016.htm