Universidad de Valparaíso
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Escuela de Auditoría

“Efecto de la Implementación de la Normativa Antielusión en una Planificación Tributaria”

Tesis para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado en Sistemas de Información y Control.

Tesista:

Mijail Saavedra Tapia

Profesor Guía:

Guillermo Elgueta Inostroza

TABLA DE CONTENIDOS

Tema	Página
Resumen (Abstract)	6
Marco Teórico	8
1. Antecedentes	8
2. Concepto de Elusión Tributaria	11
- Elusión Tributaria abordada en el Proyecto de Ley	16
3. Concepto de Evasión Tributaria	19
4. Concepto de Planificación Tributaria	22
- Planificación Tributaria en Doctrina	23
- Qué es una Planificación Tributaria	26
- Limitaciones a la Planificación Tributaria	27
- Precios de Transferencia	29
- Legítima razón de negocios	36
- Artículo 63 de la ley 16.721 o Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones	39
5. Normativa Antielusión	42
- Normas Antielusión Especiales	43
- Normas Antielusión Generales	45
- Normas Antielusión en el Derecho Comparado	47
- Normativa antielusión en Alemania	47
- Normativa antielusión en España	49
- Normativa antielusión en Estados Unidos	50

- Normas Antielusión en Chile 52
- Abuso según el artículo 4°ter del Código Tributario 54
- Simulación según el artículo 4°quáter del Código Tributario 56
- Declaración de actos elusivos según el artículo 4°quinquies del Código Tributario 58
- Sanción a los actos elusivos según el artículo 100 bis del Código Tributario 61
- Algunos preceptos a considerar dentro de la Normativa Antielusión 63

Planteamiento del Problema 66

Objetivos 67

Propuesta Metodológica 68

Análisis de Resultados 77
1. Análisis: Evasión versus Elusión 77
2. Análisis de Preceptos en la Normativa Antielusión 81
- Análisis: Análisis del artículo 4° bis. 81
- Análisis: Análisis del artículo 4° ter 82
- Análisis: Análisis del artículo 4 quáter 84
3. Análisis: Casos planteados por el Servicio de Impuestos Internos 86
- Análisis del Caso 1: Reorganización empresarial para traspasar propiedad de un bien inmueble a persona natural 86
- Análisis Caso 2: Reorganización de grupo empresarial, para optar a régimen de tributación simplificada 88
- Análisis Caso 3: Reestructuración para generar un ingreso no renta producto de la venta de un bien inmueble 90
- Análisis del Caso 4: Sociedad Anónima abierta efectúa préstamo a un accionista domiciliado en el extranjero 92
- Análisis del Caso 5: Ingreso miembros de grupo familiar en sociedad matriz del grupo 93

- Análisis del Caso 6: Inicio de actividades como empresario individual 95
4. Análisis de Entrevistas 96
- Categoría 1. Limitación 99
- Categoría 2. Consecuencias 101
- Categoría 3. Inversiones 103
- Categoría 4. Planificación 105
- Categoría 5. Incertidumbre 107
- Categoría 6. Utilidad 109

Discusión de Resultados
1. Resultados: Elusión lícita o ilícita 111
2. Resultados: Elusión ante una Planificación Tributaria. Normativa como limitante 113
3. Resultados de Entrevistas 119
- Resultados: Categoría 1. Limitación 119
- Resultados: Categoría 2. Consecuencias 121
- Resultados: Categoría 3. Inversiones 123
- Resultados: Categoría 4. Planificación 124
- Resultados: Categoría 5. Incertidumbre 125
- Resultados: Categoría 6. Utilidad 126

Conclusiones 128

Bibliografía 132

Anexos 139
1. Catálogo de Esquema Tributarios del S.I.I. 139
- Caso 1: Reorganización empresarial para traspasar propiedad de un bien inmueble a persona natural 139
- Caso 2: Reorganización de grupo empresarial, para optar a régimen de tributación simplificada 142

- Caso 3: Reestructuración para generar un ingreso no renta producto de la venta de un bien inmueble 145
- Caso 4: Sociedad Anónima abierta efectúa préstamo a un accionista domiciliado en el extranjero 148
- Caso 5: Ingreso miembros de grupo familiar en sociedad matriz del grupo 150
- Caso 6: Inicio de actividades como empresario individual 152

2. Transcripción de Entrevistas 154
- Entrevista 1: Rodrigo Alejandro Rozas Iturrieta 154
- Entrevista 2: Jose Luis Martínez Carvajal 157
- Entrevista 3: Luis Irles Jiménez 160
- Entrevista 4: Daniel David Soto Ibacache 163
- Entrevista 5: Jocelyn Carolina Durán Cabezas 166
- Entrevista 6: Miguel Enrique Saavedra Tapia 170

Resumen

Esta investigación desarrolla un estudio respecto de la implementación de la norma antielusión introducida por la Ley N°20.780 de Reforma Tributaria, y sus potenciales efectos en una planificación tributaria. La normativa antielusión es un tema aún fresco y poco concreto en su desarrollo, considerando el nulo dictamen por parte de Tribunales Tributarios y Aduaneros, así como la interpretación subjetiva por parte del Servicio de Impuestos Internos respecto de su tratamiento; esto ha generado un marco de incertidumbre en el esquema tributario actual respecto de qué se entiende por normativa antielusión, si la elusión tributaria es ilícita en todo caso y cuál o cuáles efectos trae la aplicación de la normativa en una planificación tributaria por parte de contribuyentes o asesores tributarios.

La problemática de la investigación recae en analizar el efecto que tiene la implementación de la normativa antielusión en una planificación tributaria dentro de Chile. La presente investigación será a Diciembre del 2017, teniendo como objeto analizar el efecto de la implementación de la normativa antielusión en una planificación tributaria. Específicamente el describir la normativa antielusión en sus conceptos de elusión, vía abuso y simulación; así como describir la planificación tributaria. Comparar la normativa antielusión frente al concepto de planificación tributaria; y por último, explicar las potenciales limitantes en una planificación tributaria, de haberlas, producto de la normativa antielusión y su efecto en la planificación misma. Se desarrollará, por tanto, a través de un enfoque cualitativo con un alcance de teoritización. El estudio ofrece una conceptualización de elusión y evasión tributaria. Luego desarrolla qué es una planificación tributaria y qué es la normativa antielusión. Finaliza a través de un análisis de documentación doctrinaria, de casos planteados por el S.I.I. y una serie de entrevistas que permitirán dilucidar el posicionamiento de contribuyentes y asesores reales respecto de la normativa en estudio.

La forma de plantear así el estudio, es para determinar la situación que existe en Chile frente a la normativa en investigación; concretar si la elusión es lícita o ilícita; si la normativa antielusión constituye o no una limitante de planificación tributaria, y cuáles efectos tiene al momento de realizar una planificación. Por tanto, la urgencia o no de modificar la norma.

Palabras Claves: Elusión tributaria – antielusión – evasión - planificación tributaria

Abstract

This research develops a study regarding the application of the General Anti-Avoidance Regulation introduced by the Law N° 20.780 and its potential effects on a tax planning. The General Anti-Avoidance Regulation still is a fresh and unspecific topic in its development considering the zero opinion by the Tax and Customs Courts, as well as the subjective interpretation by the Internal Revenue Service regarding its treatment; this has generated a framework of uncertainty in the current tax scheme regarding what is understood by anti-avoidance regulations, if the tax elusion is illegal in any case and what effect (s) the application of the regulation has on a tax planning by taxpayers or tax advisors.

The problem of the investigation lies in analyzing the effect that the implementation of anti-avoidance regulations has on a tax planning within Chile. The present investigation will be to December of 2017, with the purpose of analyzing the effect of the implementation of anti-avoidance regulations in a tax planning. Specifically to describe the anti-avoidance regulations in their concepts of elusion, via abuse and simulation; as well as describe the tax planning. Compare anti-avoidance regulations against the concept of tax planning; and finally, explain the potential limitations in a tax planning, if any, as a result of anti-avoidance regulations and their effect in a tax planning. It will be made, therefore, through a qualitative approach with a scope of theorization. The study offers a conceptualization of tax evasion and elusion. Then describes what is a tax planning and what is anti-avoidance regulations. Ends through an analysis of doctrinal documentation, cases presented by the S.I.I. and a series of interviews that will allow to elucidate the positioning of real taxpayers and advisors about the regulations under study.

The reason to apply the study this way, is to establish the existing situation within Chile about the regulations under study; specify if the elusion is legal or illegal; if the anti-avoidance regulation limit tax planning, and what effects it has at the time of planning. Therefore, the urgency or not to modify the norm.

Key Words: Tax elusion – Anti-avoidance – Evasion – Tax planning.

Marco Teórico

1. Antecedentes

Chile ha experimentado un intenso proceso social que ha venido redefiniendo no sólo las políticas públicas, sino el rol del Estado en la sociedad. Esta tendencia obligó a la Administración Pública a satisfacer distintos derechos sociales. En este contexto se explica la Reforma Tributaria presentada por la administración del ex Presidente Sebastián Piñera, buscando incrementar los recursos públicos para financiar las nuevas políticas en educación universitaria. Y es la misma razón que motivó, como parte central de la agenda de reformas estructurales, en 2014 al Gobierno de Chile adoptar una amplia reforma de su sistema tributario, mediante la Reforma Tributaria presentada por la aún Presidenta Michelle Bachelet.

La Reforma Tributaria, establecida por el Gobierno como parte de su programa, buscaba recaudar recursos financieros por medio de una serie de nuevas disposiciones y técnicas, tales como el aumento en la tasa de Impuesto a la Renta a las empresas, por medio de nuevos sistemas de tributación: el Sistema de Renta Atribuida y el Sistema Semi-Integrado.

Para alcanzar en consecuencia tal recaudación de recursos es que se desarrolló la Ley 20.780 de la Reforma Tributaria, de septiembre de 2014, y la Ley 20.899 de Simplificaciones de la Reforma Tributaria, de febrero de 2016, cuales objetivos son:

1. Aumentar la carga tributaria en 3% del PIB, para financiar con ingresos permanentes gastos permanentes.
2. Avanzar en equidad tributaria mejorando la distribución del ingreso.
3. Introducir nuevos y más eficientes incentivos de ahorro a la inversión.
4. Impulsar medidas para disminuir la evasión y elusión

Entre sus principales cambios a modo de cumplir tales objetivos, destacan:

- Creación de nuevos regímenes de renta: Sistema semi-integrado y sistema de renta atribuida
- Beneficios para las micro, pequeñas y medianas empresas: Postergación del pago del IVA y Sistema de Tributación Simplificada 14 ter.
- IVA en materia inmobiliaria
- Norma Antielusión

Esta insistente necesidad de incrementar tales recursos fiscales para solventar los planes sociales, el desarrollo de la actividad económica, la complejidad técnica de nuestro sistema impositivo, ha propiciado una Reforma que, a su vez, introduce medios legales para combatir la elusión fiscal.

El comienzo del Proyecto de Ley, ya tramitado, promulgado, publicado y vigente, inició con un Mensaje que indicaba a nuestro sistema tributario como uno que permitía a los contribuyentes obtener ventajas a través de conductas elusivas y sin entregar a las entidades fiscalizadoras facultades para contrarrestar planificaciones tributarias agresivas que entregaban ventajas tributarias indebidas a los contribuyentes o un grupo de ellos. Así, nuestro sistema tenía dificultades para sancionar las planificaciones que tenían el solo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí.

El Proyecto de Ley de la Presidenta Bachelet, en relación con la elusión tributaria, introdujo un giro radical que obligó a repensar las bases del derecho tributario. La elusión queda comprendida bajo la figura del "abuso de las posibilidades de configuración jurídica", conducta típica dentro del género de defraudación fiscal; siendo entendida de igual modo como una técnica que *"afecta la libre competencia en los mercados abiertos, generando mayores rentabilidades a los contribuyentes que incumplen la ley y socaba la legitimidad social del sistema tributario"*. Consecuencia a esto, se introdujo una normativa vía reglas que obligaron a olvidar el formalismo para buscar la finalidad que tiene la ley tributaria en el ordenamiento jurídico. Este nuevo criterio interpretativo, supone una serie de cuestionamientos teóricos y prácticos.

En consecuencia, el esquema impositivo de Chile ha experimentado cambios desde la entrada de la Reforma el año 2014. Se puede determinar que la Reforma Tributaria atacó puntos tales como alzas en los impuestos de Primera Categoría, inclusión de nuevos sistemas tributarios, repatriación de capitales, nueva base de cálculo para contratos leasing, fin al Decreto Ley 600 para inversión extranjera al crear un nuevo estatus, contratos de leasing sin IVA para aquellos antes del 01 de Enero del 2016, límites más rígidos para el exceso de endeudamiento, se amplían las garantías a países con tratado de doble tributación, nuevos impuestos a alcoholes y bebidas, incentivo al ahorro, 14 ter contabilidad simplificada para MiPymes, impuesto a emisión contaminante de automóviles, IVA a la vivienda, nuevos límites a la renta presunta de MiPymes, modificación al impuesto de timbres y estampillas, impuesto a emisión de fuentes fijas, incentivo a la reinversión y el nuevo sistema antielusión, tema del estudio presente.

Siendo así, dentro de la serie de cambios que trajo consigo la reforma, en consideración a que previo a la Reforma no existía una ley que en forma expresa sancionara la elusión, sino que castigaba sólo la evasión, generando una fuerte discusión teórica sobre si la elusión debía castigarse o no; se introduce al cuerpo normativo la norma antielusión a modo de terminar la discusión y estructurar un sistema que castigara cualquier tipo de evasión o elusión a los tributos a recaudar por el Fisco.

2.- Concepto de Elusión Tributaria

Antes de la Reforma Tributaria, en Chile, la elusión tributaria era concebida como una figura lícita *"… que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente…"*. Así lo ha sostenido la Excelentísima Corte Suprema en la sentencia rol N°4.038-2001, con fecha 28 de enero del 2003[1], al querer distinguir en este caso, dos conceptos que tienen una diferencia: el de evasión tributaria con el de elusión tributaria.

No existe en doctrina un concepto único sobre qué es elusión tributaria, incluso la ley en nuestro país no ha sido armónica al momento de intentar dilucidar una definición sobre el concepto más allá de la sentencia de la Corte Suprema que abre a interpretación de licitud o ilicitud. No es sino hasta ahora que la misma Circular 65 emitida por el S.I.I. diluye una definición de elusión de una manera bastante restrictiva; sin embargo, como primer acercamiento doctrinario a una definición, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, asemeja los términos elusión y evasión al establecer que eludir es *"evitar con astucia una dificultad o una obligación"*, mientras que evadir puede ser *"evitar un daño o peligro. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista. Sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes"*.

A su vez, cabe destacar la definición entregada por la OECD en su informe "International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies", de 1987 en París, cual establece que *"la elusión fiscal es de interés para los gobiernos porque tales prácticas son contrarias a la equidad fiscal, tiene serios efectos recaudatorios y distorsionan la competencia internacional y los flujos de capital"*.

Para nuestra legislación y el desarrollo de qué se entiende conceptualmente por elusión, el S.I.I. a través de la Circular 65 ha desarrollado qué abarca el término, establece una visión

[1] El S.I.I. notificó una liquidación al contribuyente por diferencias de IVA, pues consideró que la actividad del contribuyente era hotelera y, por ende, afecta. Las diferencias determinadas por el SII tomaron como base la no declaración del débito fiscal devengado por el arriendo de cabañas amobladas, pues Inmobiliaria Bahía S.A. arrendaba sólo el inmueble (cabaña) sin ningún tipo de mobiliario, operación no gravada; mientras que los muebles eran arrendados por otra sociedad, compuesta por los mismos socios de Inmobiliaria Bahía S.A. Terminada la estadía, los clientes de las cabañas pagan los servicios, de los cuales el 60% era el valor del arriendo de la cabaña (inmueble no amoblado) percibido por Inmobiliaria Bahía S.A. y el 40% restante correspondía al arriendo de muebles cobrados por la sociedad relacionada más los consumos de bar (afecta a IVA y por los cuales se emite boleta).

de la elusión tributaria tratando a éste como una herramienta que – junto a la evasión – hacen de nuestro sistema tributario uno *"inequitativo en el cual quienes pueden financiar planificaciones tributarias elusivas terminan pagando menos impuesto del que le corresponde según la ley"*. A su vez, remarca que *"la elusión no contribuyen a mejorar la distribución del ingreso, sino que aumenta la desigualdad, ya que no se paga lo que en derecho procede"*.

En cuanto a conceptualización, determina la elusión como *"aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación"*, término corroborado por el artículo 4° bis del Código Tributario que establece *"existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4°ter y 4°quáter"*, siendo abuso o simulación según tales artículos el evitar total o parcialmente la realización de los hechos gravados, la disminución de la base imponible o la obligación tributaria, el diferir o postergar el nacimiento de la obligación, la disimulación de la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, su monto o data de nacimiento.

Por su parte, la misma circular ya mencionada se refiere a la negatividad de la elusión tributaria, pues esta:

a) Viola los principios de equidad tributaria al desplazar la carga tributaria hacia los contribuyentes que actúan correctamente.
b) Afecta la libre competencia, en cuanto al elusor obtiene ventajas económicas frente al no elusor.
c) Incrementa los costos de la administración y fiscalización de los tributos, en cuanto reduce la predisposición de los buenos contribuyentes a declarar correctamente.
d) Afecta la recaudación tributaria, privando al Estado de los recursos que, conforme al procedimiento democrático de formación de la ley, le corresponden.

En otro sentido, pormenoriza la elusión no como un término absoluto sino que destaca que para su existencia se requiere de un abuso de las formas jurídicas o realización de actos

simulados, y siendo así *"no toda ventaja tributaria lograda por el contribuyente, constituye una elusión"*.

Para determinar el concepto de elusión tributaria, buscando que sea un término eficiente y funcional, habrá que desarrollar de igual modo cómo lo entiende la doctrina y no sólo la ley.

Licitud es lo que remarca para ciertos autores la esencia de la elusión, entendiéndola no como un concepto ilícito o antijurídico, sino como una maniobra de reducción o retraso en el pago de impuestos; es así que la elusión tributaria pretende según García (2006) *"buscar a través de instrumentos lícitos, fórmulas negociables menos onerosas desde el punto de vista fiscal, a través de alternativas negociables que provocan una evitación o reducción del tributo"* (p. 121).

Una misma idea de licitud establece Yáñez (2016), pues afirma *"quienes sostienen que la elusión tributaria es (…) una más de las variadas vías de escape que existen frente a la ley tributaria"* (p. 247).

La misma esencia de elusión tributaria es la que entienden Ugalde & García (2010), para quienes:

> *La elusión tributaria consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho – aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica – y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria*. (p. 71).

En un mismo tenor, el profesor Óscar Díaz (1999) define la elusión como *"la acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo"* (p. 175); mientras que por parte de Jarach (1982) *"la elusión está fuera del ámbito de la normativa penal, pues se trata de medios jurídicamente irreprochables"* (p. 19), y para Amorós (1985) la elusión es *"la obtención o evitación voluntaria o involuntaria de hechos o actos encajados, definidos o incluidos en el presupuesto objetivo de un tributo…"* (p. 54).

La licitud de la elusión también es tal para Fonrouge, quien entiende que hay elusión cuando las *"acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho gravado se realiza por medios lícitos, sin infringir la ley"* (p. 695).

Para el abogado tributarista Brzovic (2001), antes de la Reforma sostenía que *"la elusión en Chile legalmente no existe. La gente paga los impuestos o los evade. La elusión no está sancionada en la ley chilena y por eso cada vez que los distintos gobiernos han querido resolver sobre algunos temas que estiman que hay elusión tributaria, tienen que recurrir al Congreso con un proyecto de ley (…) es un tema de oportunidad en el pago, no de evadir los impuestos."* (p. 57)

Valenzuela (2000), por su parte menciona que la elusión conceptualmente puede entenderse como *"… un medio jurídico de resistencia frente al impuesto, por lo que el sujeto pasivo pretende evitar la generación de un hecho gravado impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria, o bien lograr una menor tributación a través de maniobras lícitas no contempladas en la ley como alternativa y que sirven al resultado que se pretende"*. (p. 36)

En tono similar, Sanfuentes (2000) entiende a la elusión como *"la existencia de "resquicios" que son contrarios al espíritu de la norma, aunque no necesariamente ilegales"*. Por su parte, Martín y Rodríguez Usé (2003) afirman que "*la elusión implica la actividad consciente desplegada por el contribuyente a objeto de evitar incurrir en el hecho gravado o disminuir su importe, conforme se encuentran establecidos en la ley, sin que ello le impida obtener los efectos jurídicos y económicos previstos y deseados en el respectivo negocio. A tal efecto, existen diferentes caminos, los que pueden implicar el forzar las normas jurídicas más allá de su contenido razonable o alterar los factores de conexión a ella (fraude a la ley) o desplegar estructuras complejas al efecto, las que sin considerar la finalidad fiscal, no se explicarían en base a otros objetivos (carentes de una legítima razón de negocios, por usar la terminología del artículo 64 del Código Tributario)*" (p. 02)

Sin embargo, una corriente de autores posicionaban antes de la Reforma a la elusión como una contrariedad a la ley sin estar necesariamente tipificada como una infracción a la misma, ven así su esencia como una ilegal, siendo contrapuesta a las definiciones anteriores; como para los profesores españoles Villegas y García Vizcaíno (2006), quienes entienden que *"es una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria*

mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Reservando el término "economía de opción", al empleo no abusivo de formas jurídicas" (p. 187)

Para Prebble, Zoë y Prebble, John (2015), *"la elusión significa, aproximadamente, idear transacciones artificiales para reducir carga tributaria que de otro modo debería asumirse"* (p. 155). Estos mismos autores establecen que la norma antielusiva general de Nueva Zelanda entrega una definición en su SEC BG 1, distinguiendo entre elusión tributaria y acuerdo elusorio, respecto a qué debe ser entendido por elusión tributaria, menciona que ésta *"incluye alterar directa o indirectamente la incidencia de cualquier impuesto que grave ingresos o el aminoramiento o reducción de la responsabilidad tributaria respecto a estos impuestos"* (p. 156); mientras que, por su parte acuerdo elusorio es *"un acuerdo que directa o indirectamente tiene como propósito o efecto, o como uno de sus propósitos o efectos, la elusión tributaria y cuyo propósito o efecto no es meramente incidental"* (p. 156).

Por otro lado, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario llega a un concepto más amplio de la ilicitud en la elusión, tratando ésta como

> *"un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario"*.

Por su parte, Villegas y García Vizcaíno (2006), consideran la elusión como *"una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes"*. Conceptualización similar a la que da Wilhelm Kruse (2001), quien la asemeja a fraude a la ley puesto que *"la elusión evita el nacimiento de la obligación tributaria, en contraste con el derecho; de lo contrario, se verificaría un ahorro de impuesto. La evasión encubre el presupuesto de la obligación tributaria surgida. El fraude fiscal que es un delito, no se confunde con el fraude a la ley, que puede generar elusión"* (p. 105).

Norberto Rivas la entiende de similar manera otorgando la intencionalidad del contribuyente a la misma, pues para él (2002) *"la elusión es toda conducta dolosa del contribuyente, que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya una infracción o delito"* (p. 21). La conducta del contribuyente también se ve en la conceptualización de Vergara Hernández (2006), para quien elusión es *"toda conducta dolosa o culposa que tiene como finalidad evitar el cumplimiento de la obligación tributaria"* (p. 55).

2.1.- Elusión tributaria abordada en el Proyecto de Ley

El Proyecto de Ley propició un espacio de debate en el Parlamento respecto a qué debiese entenderse por elusión. Posturas referidas en forma de opinión de parlamentarios y representantes participantes en la escrituración de la ley.

Emilio Soria, representante del Colegio de Contadores Públicos y Auditores Universitarios, le atribuye licitud a la conceptualización de elusión, pues sostuvo que la elusión tributaria *"(…) consiste en ejecutar conductas legales que implican no realizar el hecho gravado con impuestos o realizarlo de una manera que implique una disminución real del tributo"*.

Enrique Krauss, diputado demócrata cristiano y ex Ministro de Economía y del Interior de los Presidentes Patricio Aylwin Azócar y Eduardo Frei Montalva, respectivamente, al momento de tratar la elusión se refirió a ella haciendo una distinción conceptual con qué es evasión, dándole énfasis a lo natural que es la elusión y por tanto, lo lítico que resulta la acción de eludir, es así que refiriéndose a ello mencionaba estar *"plenamente de acuerdo con enfrentar la evasión, la cual supone una actitud maliciosa, dolosa, tendenciosa, en que se esquiva el pago tributario. Sin embargo, la elusión - y en esto cabe reconocer la habilidad de los técnicos tributaristas del Estado para encontrar términos que están un poco dormidos en el diccionario – significa la acción de eludir. Y, ¿qué es eludir? Esquivar una dificultad, un problema; evitar algo con astucia o con maña. Esa es la defensa del contribuyente respecto de las normas que pretenden obligarlo a pagar una determinada suma, lo cual no es condenable en absoluto. Está en la naturaleza humana; corresponde al sentido natural*

de defensa, porque lo contrario sería suponer que el país estaría conformado por un conjunto de masoquistas que se sentirían felices de pagar impuestos. Cuando estas normas se transformen en ley van a ser cuestionadas, y es lógico que así sea".

Axel Buchheister, representante del Instituto Libertad y Desarrollo, no tiene una postura definida respecto a su concepto, pero sí comprende el trasfondo de querer tipificarla como delito al entender que la elusión es un concepto "*cuestionable, pues implica sostener que las personas se refugian en figuras legales y lícitas, para no pagar los impuestos. (…) es imposible precisar cuáles son los tributos que "debieran" pagarse, toda vez que las personas sólo están obligadas a pagar los impuestos que establece la ley y si se sujetan a ésta, nada adeudan. En consecuencia, la elusión sería un juicio de valor a la ley vigente que consiste en que las personas no pagarían los tributos que el Servicio de Impuestos Internos estima que tendrían que pagar, (...) por consiguiente, cuando se modifica la ley para acabar con situaciones de supuesta elusión, lo único que se estaría haciendo es subir la carga tributaria, por cuanto se está extendiendo un tributo a hechos que no estaban legalmente gravados hasta ese momento".*

Pablo Lorenzini, diputado demócrata cristiano, hace una distinción entre lo legal o jurídico y lo moral, y advierte que *"Siempre he aceptado que la elusión es permitida. Si se práctica, es porque alguien se aprovecha de los resquicios de la ley, de las faltas claras, de las interpretaciones, de las circulares. Las oportunidades están ahí y se han dado; por lo tanto, no son ilegales. Pero evidentemente, algunas elusiones son inmorales -desde el punto de vista de la moralidad; no de la legalidad"*.

Nicolás Eyzaguirre, Ministro de Hacienda de ese entonces, intentó hacer entender lo ilícito tras la ficciosa licitud del concepto elusivo mismo, y lo perjudicial que resultaba para el sistema impositivo chileno y la recaudación fiscal, al manifestar que "*El proyecto contempla también disposiciones que proveen el restante 20 por ciento de los recursos que se espera recaudar. Tales normas guardan relación con precisiones legales que inhiben el uso de facilidades tributarias contempladas en la ley en una extensión o intensidad que sobrepasa el espíritu con que entendemos que ella fue concebida. Esto es lo que denominamos elusión, acción que -lo destaco y clarifico-, si bien es enteramente legal, importa una pérdida de recursos fiscales en usos que, de acuerdo con nuestra visión, se apartan de los que se*

pretendió estimular. La precisión de normas tributarias a fin de evitar la elusión es una dinámica característica de todas las administraciones tributarias del mundo, pues la creatividad de los particulares o de los contribuyentes obliga el continuo refinamiento de las normas".

El senador demócrata cristiano Jorge Lavanderos fue enfático respecto a su posición contrapuesta a la elusión, mencionando que *"(…) hay muchas formas de tratar de defender los grandes intereses creados que atentan contra la principal riqueza de Chile, el cobre, que de alguna manera es tocado por el proyecto en debate. Por tanto, a mi juicio, ésta es la materia principal. No hay otra. Porque la mayor evasión -la colosal evasión- se registra en la minería del cobre, donde cada año se eluden más de 6 mil millones dólares".*

Sergio Romero, senador de Renovación Nacional, es acorde a la postura de la elusión como una herramienta lícita de oportunidad del contribuyente asemejándolo a un "descanso tributario" natural y de derecho de todo contribuyente, y generando la diferencia frente a la evasión delictual, estableciendo que "*En lo personal, creo sinceramente que existe un mal tratamiento de los conceptos. Aquí se habla de "elusión", un término que naturalmente no toda la población lo ha asimilado con suficiente precisión. Yo utilizo otra frase que, tal vez, es más adecuada y que el señor Ministro, con mucha gentileza, la ha acogido en su intervención: yo hablo de "descansos tributarios", y éstos son legales, legítimos. Esa expresión la empleaba don Víctor García Garzena, un gran Senador, gran especialista en materias tributarias. Los "descansos tributarios" no son una evasión, sino que, como se tiene el contribuyente para suspender, en un momento determinado, una larga caminata para pagar impuestos en Tesorería, y sentarse en un sillón o en una banca en la plaza, frente a Teatinos. Ése es un mecanismo tributario, señor Presidente. Repito: no es una evasión, ni tampoco es un delincuente quien utiliza, bien aplicado, el concepto recién referido*".

Evelyn Matthei, senadora de la Unión Demócrata Independiente, usa como base la RAE para dar fuerza a su postura respecto de lo ilícito tras la elusión misma entendiéndola similar a la evasión, al manifestar que "*molesta mucho -muchísimo- el concepto majadero de "elusión" que el Gobierno ha puesto en el tapete. Si uno lee en el Diccionario de la Lengua Española el significado de las palabras "evadir" y "eludir", podrá darse cuenta de que ambas*

expresiones son lo mismo. En efecto, evadir es "eludir con arte o astucia una dificultad prevista"; y eludir es "esquivar una dificultad, un problema. Evitar algo con astucia o maña". Por lo tanto, ambos términos son sinónimos absolutos. En el fondo, el Gobierno ha querido introducir una sanción moral implícita a un comportamiento de los productores y de los consumidores que es perfectamente legal. Además, no es efectivo que hayan utilizado la ley en una forma no prevista".

Siendo así, se puede entender que el tema de elusión no tenía una matiz definida y consensual respecto a su licitud o ilicitud incluso durante la discusión del mismo proyecto de ley, dejando en duda su posicionamiento actual aún con la normativa vigente.

3.- Concepto de Evasión Tributaria

El concepto de qué es evasión fiscal o tributaria tiene mayor claridad y consenso que el de elusión, al ser una herramienta tipificada de por sí ilegal; pero para entendidos comparativos, primero cabe abordar qué menciona el Diccionario de la Real Academia Española en cuanto a qué es evadir, entendiendo por tal *"eludir con arte o astucia una dificultad prevista"*, símil a la de elusión; sin embargo, destaca que tal definición no se asemeja para los apartados tributarios en estudio, puesto que la RAE a su vez entrega una definición propiamente tal a ello dando a entender que evadir también se puede asimilar a *"Sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes"*, aludiendo implícitamente tal definición hacia el no pago absoluto e intencional del impuesto, a su vez amarrándolo a una ilegalidad neta o violación abierta de la ley.

Por otro lado ha sido la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), cual ha entregado una definición clara respecto a evasión tributaria, siendo ésta *"los actos realizados fuera del ámbito de la legislación de los países, a través de los cuales se pretende dejar de pagar los tributos a los que se encuentran obligados"*, concepto al que se han adscrito la mayoría de países.

Respecto a doctrina, Sierra Mejía (2010) da un entendido breve y similar, menciona que es *"el incumplimiento parcial o total de la obligación tributaria, sea cual fuere el medio empleado para tal fin"* (p. 205)

Para Vergara Quezada (2016) la evasión es más amplia que la noción de fraude o delito tributario, ya que *"evadir es simplemente dejar de pagar el impuesto en la medida legal, por las razones que sean, aunque el sujeto obre de buena fe o por ignorancia. La obligación impositiva surgirá por el solo ministerio de la ley, aunque acreedor y deudor lo ignoren, y si no se paga se habrá evadido el impuesto"* (p.202).

Echaiz, Daniel y Echaiz, Sandra (2014) comprenden una misma idea de ilegalidad respecto a la evasión tributaria que *"es el no pago de la obligación tributaria, por lo que resulta claramente sancionable hoy en día por nuestra legislación, debido a que se aprecia con mediana claridad el incumplimiento de la obligación tributaria"* (p. 152).

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario ata la idea de intencionalidad a la definición, señalando que *"el contribuyente evita el pago del tributo, escapando intencionalmente al alcance del gravamen, sin evitar la sujeción legal al impuesto al que está obligado por una norma"*.

Por su parte, Blumenstein (2003), hace una distinción de la evasión misma, calificándola como la disminución del impuesto resultante de determinada conducta del obligado y la divide en dos subcategorías: la sustracción y el fraude tributario. La sustracción es sustraer a un ente público, en todo parte, un impuesto que conforme a la ley le corresponde. El fraude, por su parte, encarna una especie cualificada por la naturaleza de los medios que emplea para obtener la evasión tributaria.

Ríos Granados (2002), asimila la evasión a una ilicitud tributaria, comprendiendo a ésta como *"la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley"* (p. 66); mientras que Folco (2000) presenta una visión similar de ilicitud al ser *"todo acto u omisión que, en contracción a la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria"* (p. 59).

Villegas, Héctor (2009) define de modo similar a anteriores autores la evasión, para quien es *"toda eliminación o disminución de un monto tributario, producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logra tal resultado mediante conductas fraudulentas y omisivas violatorias de disposiciones legales"* (p. 382).

Peña (2004), por su parte, la emula a elusión sin generar diferencia ya sea en intencionalidad o gravedad de la última, tratándola como *"un fenómeno en virtud del cual se elude el pago del tributo sin satisfacer el impuesto y sustrayendo al fisco la entrada correspondiente"* (p. 36). Una misma idea de similitud entre evasión y elusión envuelve Celis (2001), para quien es "la burla *intencionada y maliciosa de la ley por el contribuyente para liberarse de todo o parte de la carga tributaria*" (p.49). Cárdenas y Von Gierke (2010), también la entienden como un concepto similar a la elusión, siendo "*toda acción u omisión parcial o total, tendiente a "eludir", reducir, retardar el cumplimiento de la obligación tributaria. La evasión, no sólo significa una pérdida de ingresos fiscales, con sus efectos consiguientes en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario, fracturando la equidad de los impuestos*" (p.4).

Para Rivas y Paillacar (2011), la evasión es más grave que la elusión y se enfatiza en la conducta del contribuyente y la finalidad de ésta, pues "*una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria, el contribuyente realiza una conducta, dolosa o culposa, que tiene como finalidad evitar el pago del impuesto"* (p.21).

Ugalde y García (2009) por su parte agregan la intencionalidad del contribuyente al concepto mismo, siendo la evasión "*el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida*" (p.95).

4.- Concepto de Planificación Tributaria

Una adecuada planificación tributaria debe tener en consideración que toda actividad empresarial se debe entender como un todo que se organiza, planifica sus elementos financieros para así prever y anticiparse a escenarios que podrían presentarse.

La planificación tributaria debe considerar que la ley además de crear tributos, también entrega herramientas o regímenes más favorables que otros para celebrar un acto jurídico o realizar un hecho gravado.

Por su parte, a modo de conceptualización, el S.I.I. a través de su Circular 65 hace un acercamiento respecto a qué debería entender por una planificación tributaria, pero acercándose más al concepto de planificación agresiva o elusiva a la luz de la normativa antielusión; por lo que una planificación es *"el plan general, metódicamente organizado, fraguado para evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar el diferir el nacimiento de dicha obligación, también cuando se busque disimular la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria o su verdadero monto o data de nacimiento, a través de los contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación"*. Mientras que, la planificación tributaria en planos no elusivos es tratada bajo el término de "Economía de Opción", siendo esta *"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".*

De entre las diversas alternativas propuestas por la ley, el contribuyente es libre de elegir la más conveniente y adaptable a sus intereses; teniendo presente a su vez, que nadie está obligado a contribuir del modo más oneroso, sino que contribuye en la medida de cumplir los requisitos que provienen de una obligación tributaria. Además, nadie está obligado a organizar sus negocios bajo un parámetro predeterminado, entendiendo a su vez que al hablar de planificación tributaria, esta consiste en la elección del contribuyente de optar por alternativas tributarias lícitas con el fin de obtener una ventaja tributaria, aun a pesar de que la Circular 65 no la trate de esa manera sino que le alude la conceptualización de gravosa o agresiva frente a los movimientos tributarios de un contribuyente.

4.1.- Planificación Tributaria en doctrina

Respecto a una conceptualización sobre qué debería entenderse por planificación tributaria, no hay una definición tipificada y única que abarque todo concepto sobre ella; por lo que, a modo de centrar el concepto se abordan distintas posiciones respecto a qué es una planificación tributaria.

Una de las definiciones más utilizadas es la de Ugalde y García (2009), quienes la abordan en un sentido amplio tratándola como una economía de opción lícita y *"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"* (p.53).

Una planificación tributaria, en palabras de Liu, R. (2012) es *"el derecho que tiene todo contribuyente, todo administrado o todo sujeto de poder ordenar sus negocios en la forma que le resulte más ventajoso fiscalmente, siempre dentro de la licitud del ordenamiento"* (p.407).

Rivas Coronado y Pailacar Silva (2012), por su parte, entienden una planificación tributaria desde un punto de intencionalidad sin dolo del contribuyente, "*cada vez que el contribuyente elija, astutamente, alguna de las opciones tributarias que establece el ordenamiento jurídico, sin abusar de las formas jurídicas o del derecho, sin cometer fraude a la ley y, en general, sin dolo, estaremos frente a una conducta lícita*" (p.21). Se asemeja a lo desarrollado por Ruiz Toledano (2012), para quien "*puede definirse la planificación fiscal, como cualquier decisión del obligado que permita minorar sus obligaciones tributarias y que no se oponga, ni siquiera indirectamente a lo dispuesto en la normativa tributaria*" (p.07).

Lalanne, G. (2006) comparte el criterio expuesto anteriormente por Liu, R.; en el sentido de licitud y derecho del contribuyente el planificar tributariamente. Esto porque para él una planificación tributaria constituye:

(…) el ahorro fiscal al que se llega a través de la economía de opción, no se hace desconociendo norma alguna, ni realizando maniobras de elusión, tampoco mediante abuso de derecho, sino que lo hace aplicando correctamente la norma o valiéndose de los resquicios que el propio legislador, por desconocimiento o voluntad, ha establecido al momento de regular determinada situación o negocio" (p.111).

Vergara, Samuel (2006) comparte una idea similar a los autores anteriores en términos de licitud y finalidad en el uso de la planificación, agregando el grado de astucia e intelectualidad de quien lo emplea, pues ésta es *"(…) un proceso metódico y sistemático, constituido por conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiero fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece"* (p. 15).

Por su parte, teniendo presente que una planificación tributaria implica un proceso metódico buscando cumplir ciertos objetivos, deben haber técnicas tributarias involucradas y si bien, no la define explícitamente, Bascuñán (1965) trata aquella al mencionar que *"la técnica se diferencia del método en que no es un modo de pensar sino un modo o un procedimiento de hacer o de ejecutar, que comprende la búsqueda, individualización y aprovechamiento de las fuentes del conocimiento y el registro, clasificación y señalamiento de los datos que ellas arrojan"* (p. 45) Bajo esa idea, se puede dilucidar de tales palabras que la planificación tributaria *"requiere no solo de reglas técnicas para su desarrollo, sino que, además, de un método dado por reglas lógicas".*

Desde España, Calatayud (2010) lo entiende como un derecho personal e implícito de toda persona, y respuesta de su libertad de decisión organizacional al establecer respecto de ella que "*el derecho a la planificación fiscal consiste precisamente en la libertad de todo sujeto —en el ejercicio legítimo de la autonomía de la voluntad y de la libertad contractual— de elegir y realizar, de entre los contratos, negocios u operaciones que le brinda el ordenamiento jurídico privado, aquél que le permita obtener los fines económicos perseguidos con una menor o nula carga fiscal y ello con la garantía de que esa libertad que se reconoce al particular en el ámbito del Derecho Privado de optar por un negocio u otro, o de configurar libremente sus relaciones fiscales, no va a tener más consecuencias*

tributarias que aquellas que resulten taxativamente de la ley, esto es, no va a poder ser gravado con un mayor coste fiscal" (p. 12).

Echaiz, Daniel y Echaiz, Sandra (2014) lo llevan hacia una conceptualización más amplia y detallada respecto a qué es planificación, pues para ellos *"los contribuyentes han creado – de la mano de contadores y abogados – mecanismos "inteligentes" (algunos explícitos y otros no) a través de los cuales evitan o reducen el cumplimiento de su obligación tributaria. Los contadores le llaman "contabilidad creativa" y los abogados "planificación tributaria"."* (p. 152)

Por su parte, Delgado (2005) lo lleva a un plano internacional y desarrolla el concepto como una planificación tributaria internacional más que llevada al plano de los privados, ligando ésta a una ilicitud o improperio a la ley desde el contribuyente; connota entonces que al tratar de planificación tributaria *"la expresión "planificación fiscal internacional" tiene sin duda un significado ambiguo y refleja una realidad de contornos imprecisos."* Agrega luego, *"La planificación fiscal internacional no sería sino el aprovechamiento que hacen los grupos multinacionales o transnacionales de las diferencias entre los distintos ordenamientos fiscales nacionales o entre los diferentes ordenamientos vigentes en cada país o territorio con mayor o menor soberanía fiscal. En suma, esta planificación no es sino el resultado del arbitraje que permiten esas diferencias entre los ordenamientos de los distintos países o territorios."* (p. 97)

Por otro lado, Addy Maz de UDELAR[2], entrega una definición que alude al entendido de una planificación tributaria lícita y una ilícita en cuanto a la utilización misma de las herramientas entregadas por la ley, siendo que *"(…) pertenece al ámbito soberano de su libertad personal (autonomía de la voluntad o libertad de contratación). La planificación fiscal es lícita y legítima en la medida que no vulnere en letra o en espíritu la integridad del ordenamiento jurídico tributario. Si la planificación fiscal agrede el sistema (por contradecir su letra o atentar contra sus propósitos) es ilegal".*

[2] Tal definición hace referencia a una clase impartida por la profesora Addy Maz en la Universidad de la República, ubicada en Uruguay, respecto a Medidas Fiscales Antiabuso.

Falcón y Tella (2005), se atañen al concepto amplio pero lícito de planificación tributaria; pues ésta *"es la actividad encaminada a minimizar o diferir en el tiempo la carga fiscal de una operación concreta o de un conjunto de operaciones, respetando el ordenamiento vigente"* (p. 37).

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, tiene una conceptualización mucho más estricta, pues se refiere a la planificación en carácter agresivo y refiriendo que su enfoque está específicamente en eludir las normas de modo ilegal y sin razones legítimas de fondo, siendo que *"constituye planeación fiscal agresiva cualquier acto, hecho o negocio que tenga por fin eludir normas tributarias impositivas o que estén dirigidos a obtener ilegítimamente la aplicación de normas tributarias más favorables. El fin o propósito de la planeación es obtener una ventaja impositiva, no existe razón comercial o si la hay es marginal."*

4.2. Qué es una planificación tributaria.

A modo de complementar la conceptualización, resulta necesario ejemplificar qué sería o en qué se basa, teóricamente, una planificación tributaria vista ya como una economía de opción, en su concepto lícito y no de planificación agresiva.

Una planificación tributaria va desde lo más básico como lo es el decidir respecto de qué régimen tributario desarrollar por un contribuyente hasta una reorganización social mediante figuras tales como fusión o división, siempre que estas últimas – bajo el amparo de la nueva norma - tengan de fondo una legítima razón de negocios y no la planificación tributaria en sí.

Un ejemplo básico y válido entonces, sería la determinación del régimen tributario a seguir por parte de profesionales liberales que se han organizado. En su respecto, podrían tributar como profesionales independientes quedando afectos al Impuesto Global Complementario, a través de un régimen de gasto efectivo o presunto; o bien, tributar actuando como sociedad de profesionales, optando a acogerse a una tributación por Impuesto de Segunda Categoría, o bien por Impuesto de Primera Categoría eligiendo un régimen de tributación ya sea parcialmente integrado o por renta atribuida. El hecho de optar a tributar mediante

Impuesto de Primera Categoría, le abriría la opción a los socios a tributar su Impuesto Global Complementario sólo si distribuyesen las utilidades o hicieran retiros, esto último en caso de encontrarse en un régimen tributario parcialmente integrado, teniendo derecho a un 65% del crédito por el Impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad. Si optasen tributar bajo el régimen de renta atribuida, en cambio, dicha opción de tributar vía retiros no sería tal, puesto que dicho régimen asume que las utilidades obtenidas durante el ejercicio ya fueron distribuidas o retiradas por sus socios, teniendo que tributar por ellas en la Operación Renta correspondiente.

Caso de planificación tributaria también caería en el supuesto de que la empresa difiera ingresos o anticipe gastos, a modo de afectar la base imponible. En el hecho de buscar diferir ingresos, Rivas y Vergara mencionan que podría emplearse ciertas modalidades a sobre los actos jurídicos, sujetando un contrato a una condición suspensiva; mientras que, por otro lado, se podría anticipar gastos mediante la aplicación de una depreciación acelerada sobre los bienes del activo fijo, a modo de aumentar el gasto, disminuyendo la base imponible y en consecuencia, reduciendo el monto a pagar por la empresa. Ahora, bajo la nueva normativa aquellos movimientos serían considerados elusivos, al tener tal planificación por objetivo una ventaja tributaria para el contribuyente y no una legítima razón de negocios detrás.

4.3 Limitaciones a la Planificación Tributaria

Comprendiendo que la inclusión de la normativa antielusión en nuestro sistema tributario constituye no sólo un freno a los movimientos considerados elusivos, sino además una potencial limitante a la planificación tributaria, es imperativo considerar cuáles son las limitantes a considerar al momento de realizar una planificación.

A su vez, cabe recordar que el propósito de esta investigación no es desarrollar un estudio respecto a cómo planificar tributariamente, pues se requeriría un trabajo más detallado y profundo para abarcar tal entendido. Lo que se busca con esta investigación es comprender si la normativa antielusión es o no una limitante de una planificación tributaria, y de serlo cuál efecto conlleva tal limitación para los contribuyentes o asesores tributarios. Mientras

que por su parte, lo que pretende este apartado es tan sólo dar a conocer las limitaciones existentes en una planificación tributaria con una visión general respecto a cada una de ellas y no demostrar ni cuestionar su aplicación. Tales limitaciones serían:

1.- Precios de Transferencia, según el artículo 38° de la Ley de Impuesto a la Renta.

2.- Legítima razón de negocios, al amparo del artículo 64 del Código Tributario.

3.- Artículo 63 de la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones

4.- *¿Normativa Antielusión?*[3]



Fuente: Elaboración propia.

[3] Se establece tal limitación como signo de pregunta, pues su determinación como limitante o no de una planificación tributaria está condicionada a los resultados y conclusiones de la investigación en curso y tema de estudio de la presente tesis.

4.3.1 Precios de Transferencia

Los precios de transferencia encuentran su figura normativa desarrollada en las circulares 3 de 1998, 57 de 1998 y 72 de 2002, además de los artículos 38° y 41 E de la Ley de Impuesto a la Renta. Tales precios de transferencia son entendidos en términos simples como los precios que se pagan o cobran entre empresas que forman parte de un grupo multinacional por transferencia de bienes o servicios; o bien, *"precios, valores o rentabilidades de operaciones transfronterizas (y reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios) que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero"*[4]. En vista de que no todos los países poseen la misma estructura fiscal, los precios de transferencia deben tener en consideración los impuestos de cada país, pues hay cuales poseen altos impuestos, como Suecia cuya tasa impositiva es de un 59,7%, y otros cuyos impuestos son bajísimos, como el caso de Irlanda y su tasa del 12,5%. El efecto de fondo es que compañías multinacionales podrían hacer uso de precios de transferencia para trasladar sus costos a países de altos impuestos y trasladar sus ingresos a países de bajos impuestos.

Específicamente, el artículo 38° de la Ley de la Renta señala:

1.- Los precios que un contribuyente en Chile pague o adeude a su casa matriz o a relacionadas en el exterior, por concepto de bienes, servicios, know how, regalías, intangibles en general, por nombrar algunos.

2.- Los precios que un contribuyente cobre a su casa matriz o a relacionadas, por los conceptos anteriormente mencionados.

Cuando los precios no se ajusten a los precios de mercado o a los precios que se incurrirían entre partes independientes o no relacionadas, tales precios podrían ser impugnados por el Servicio en base a la aplicación de la metodología desarrollada en el artículo 38° de la Ley de la Renta.

[4] Definición interpretativa a la luz del artículo 41 E, por José Miguel Gatica y José Luis Eguia en presentación de charla de Intervalores, respecto a precios de transferencia.

La expresión “precios de transferencia” se refiere a precios o valores, pagados o cobrados, entre empresas pertenecientes a un mismo grupo económico o de relaciones económicas.

Por su parte, el principio inspirado o utilizado para determinar los precios de transferencia es suponer que las empresas relacionadas operan entre ellas como si se tratasen de empresas independientes, realizando un análisis comparativo entre operaciones de empresas relacionadas versus operaciones comparables o similares a empresas independientes. Es decir, las transacciones realizadas entre empresas relacionadas deben ser hechos a valores similares o comparables a los que se pudieran acordar entre empresas independientes.

Por otro lado, hay elementos que deben ser considerados cuando se desarrolla tal análisis comparativo, estos son:

- **Aspectos económicos:** Prevenir que la economía de un país se vea deteriorada debido a factores impositivos.
- **Aspectos funcionales:** Las organizaciones se formen, operen o vinculen en países donde sea natural su funcionalidad en término de negocios y operatividad, y no países con baja o nula tributación.
- **Aspectos tributarios:** Las herramientas tributarias en base a los espacios normativos muchas veces impulsan a erosionar la economía, y una economía erosionada genera menos recaudación fiscal. Para evitar ello, a través de una herramienta tributaria se busca imponer la equidad económica.
- **Aspectos jurídicos:** Lo que pretenden las normas de precio de transferencia es buscar no se abusen de las formas, vacíos o espacios que concluyan en erosionar la base tributable o la economía.

Con todo, tras realizar la impugnación de los precios o valores se determinarán diferencias de rentas que el Servicio entenderá como retiradas desde la empresa. Por ende, se deberá tributar aquello con Impuesto de Primera Categoría, más Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional; o bien, con impuesto único del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Por consiguiente, además hay ciertos aspectos a considerar, cuales son:

1.- Transacciones sujetas a las normas

Las operaciones o transacciones transfronterizas[5] entre domiciliados, residentes o establecidos en Chile con otra u otras partes relacionadas que no estén domiciliadas, residentes o establecidas en Chile; cuando sus precios, valores o rentabilidades no son los normales de mercado.

Así como en virtud de una reorganización o, reestructuración empresarial o de negocios, el traslado desde Chile al extranjero de bienes o actividades que generen rentas gravadas en Chile; traslado de bienes, cesión de derechos, celebración de contratos o desarrollo de actividades.

2.- Concepto de empresa relacionada

Conjunto de entidades que poseen vínculos en su propiedad, administración o responsabilidad, que hace presumir un interés o propósito común; o bien, que unas y otras ayudan a alcanzar un objetivo común.

3.- Entidad analizada

Entender respecto de qué entidad recae la norma; ya sea contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile; o bien, agencias, sucursales o cualquier otra forma de establecimiento permanente.

4.- Comparabilidad

Las operaciones son comparables al no existir diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación, o margen de utilidad. En caso de existir estas diferencias, su efecto

[5] La circular 29 del S.I.I. establece que "*se entiende por operaciones transfronterizas, cualquier operación entre un contribuyente domiciliado, residente o establecido en Chile, con otra u otras partes que no se encuentre domiciliado, ni residente o establecido en Chile, y siempre que entre ambas partes, exista relación".*

puede soslayarse mediante ajustes técnicos razonables. Debe haber una comparabilidad y demostrar ante la autoridad que los precios cobrados están en el rango de entidades similares a las propias; por ende, son elementos a considerar para determinar su comparabilidad: funciones, riesgos, activos, mercados, términos contractuales, estrategias de negocios.

La ONU en su reporte “An Introduction to Transfer Pricing” determina una definición respecto a “Precios de Transferencia” desarrollando el parámetro en sí; partiendo de la postura que una serie de grupos empresariales se han globalizado al punto de tener flexibilidad al momento de posicionar sus empresas y actividades en distintas partes del mundo. El significante volumen de intercambios internacionales de transacciones, ha permitido hacer transferencias de bienes y servicios a nivel global, así como de capital e intangibles dentro de un grupo de empresa multinacional. La estructura de transacciones dentro de un grupo de empresa multinacional o más bien, de empresas relacionadas, está determinada por una combinación de las fuerzas de mercado y del grupo mismo, lo que puede diferir de las condiciones de mercado abierto operante entre empresas independientes; por lo cual, una serie de transacciones internacionales ya no están guiadas únicamente por las fuerzas del mercado, sino que además y más fuertemente, por los intereses comunes del grupo empresarial.

En tal situación, se vuelve importante a nivel país y a nivel internacional establecer el precio correcto, denominado “precio de transferencia”, para transferencias de bienes, intangibles y servicios entre empresas relacionadas. La ONU determina, entonces, a modo de concepto que *“Precio de transferencia es el término general para la fijación de precios de productos fronterizos y transacciones intrafirma entre partes relacionadas. “Precios de Transferencia” entonces, se refiere a la fijación de precios a los cuales las transacciones ocurren involucrando la transferencia de propiedad o servicios entre empresas relacionadas, que forman parte de un grupo de empresa multinacional. Estas transacciones también son denominadas “transacciones controladas”, distintas a las transacciones no controladas entre compañías que, por ejemplo, no están asociadas y pueden ser asumidas que operan independientemente en alcanzar términos para determinadas transacciones”.* Luego, resalta que la fijación de un precio de transferencia no necesariamente significa de por sí una elusión o evasión de impuestos; sino que el hecho de que el precio no concuerde con

las normas aplicables internacionalmente o la ley nacional puede tratarse de algo más apropiado a llamar “fijación incorrecta de precio”, “precio injustificado”, o algo similar, y donde el problema de elusión de impuestos o evasión podría comenzar a evidenciarse.

Luego la ONU expone una serie de ejemplos a modo de concretar un mayor entendimiento hacia qué debe entenderse por “Precios de Transferencia; uno de ellos es el siguiente:

Una empresa manufacturera de relojes de alta calidad de un país A, a su vez distribuye sus relojes a través de una subsidiaria en el país B. Los costos de producción del reloj ascienden a $1.400 y a su empresa subsidiaria B le cuesta $100 distribuirlos. La empresa establece un precio de transferencia de $1.500 y la unidad subsidiaria en el país B la vende al por menor en $1.600. Con todo, la compañía ha obtenido $100 de utilidad, sobre los cuales pretende pagar impuesto.

Sin embargo, cuando la empresa en el país B sea auditada por la administración fiscalizadora de impuestos de tal país, notarán que el distribuidor no está percibiendo utilidad alguna; los $1.500 de precio de transferencia más los $100 de costos de distribución de la unidad B son exactamente iguales a los $1.600 de venta al por menor. La administradora fiscal del país B quiere que el precio de transferencia sea fijado en $1.400 para que así la unidad del país B muestre la utilidad de $100 del grupo que sería afecta a impuesto. Sin embargo, se produciría un problema y es que, en el país A ya se ha pagado un impuesto por la utilidad de $100, por lo que cada peso que el Estado B ajuste producirá una doble tributación.

Lo que se puede rescatar de este ejemplo es la complejidad tras la fijación de precios de transferencia; si bien es cierto, la empresa fijó un precio que le omitió el pago de impuesto en el país B; habría que analizar si esa omisión fue hecha en búsqueda de pagar impuesto en el país con una tasa impositiva más baja y por ende, se realizó en virtud de una planificación tributaria.

La OECD por su parte, también entrega una definición respecto a precio de transferencia, siendo éste *“el precio que se emplea en las operaciones entre empresas asociadas”*, desarrollando la idea similar a la ONU en cuanto a que las fuerzas imperantes al momento

de fijar precios no siempre se ve guiado por el mercado cuando las transacciones son entre empresas relacionadas.

Advierte a su vez que si el precio de transferencia, *"desvía artificialmente los beneficios fuera de un país, se niega, ante todo, a ese país la posibilidad de percibir ingresos tributarios esenciales"*, otorgándole la calidad de evasión a la mal utilización de precios de transferencia, o a la utilización de éstos como herramienta para planificar tributariamente.

Por último, determina que el propósito en esta materia es *"garantizar que las obligaciones tributarias de las empresas asociadas en los países en que operan no se vean distorsionadas por el hecho de que dichas empresas están relacionadas entre sí".* Por ende, a modo de evitar tal suceso es que se realiza un análisis comparativo entre los precios y condiciones determinados en transacciones entre empresas relacionadas, y los que habrían de suceder si ocurrieran las mismas operaciones entre empresas independientes con circunstancias comparables.

Por su parte, en nuestra legislación el desarrollo del artículo 41 E es extenso, determinando la facultad del Servicio a impugnar o fijar los precios sobre transacciones internacionales y fronterizas entre partes relacionadas. Si bien, no da una definición específica y literal de precio de transferencia, sí realiza un acercamiento al concepto al referir que se aplicará el artículo *"respecto de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios cuando a juicio del Servicio, en virtud de ellas, se haya producido (…) el traslado desde Chile al extranjero de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país y se estime que de haberse transferido los bienes, cedidos los derechos, celebrados los contratos o desarrollado las actividades entre partes independientes, se habría pactado un precio, valor o rentabilidad normal de mercado, o los fijados serían distintos a los que establecieron las partes".*

Establece de igual modo, lo que debe entenderse por "partes relacionadas" en vista de la ley, extendiendo el concepto no sólo a términos de empresa sino además a cualquier persona natural o jurídica. También determina los ajustes a realizar producto de los precios de transferencia, y las multas aplicables. El proceso de declaración, así como acuerdos anticipados. A su vez, establece los distintos métodos de precio de transferencia que establecerá el Servicio, siendo estos:

a) **Método de Precio Comparable no Controlado:** Precio determinado al considerar el que se habría pactado por partes independientes en operación y circunstancia comparable.
b) **Método de Precio de Reventa:** Precio determinado al considerar el precio de reventa o préstamo de bienes realizado a partes independientes.
c) **Método de Costo más Margen:** Precio transferido por un proveedor a una parte relacionada, considerando la suma de costos directos e indirectos de producción, sin incluir gastos generales ni otros operacionales; un margen de utilidad que se habría obtenido entre partes independientes en operación y circunstancia comparable.
d) **Método de División de Utilidades:** Precio determinado a través de la utilidad de cada parte en las operaciones, distribuyendo entre ellas la suma de las utilidades de las operaciones.
e) **Método Transaccional de Márgenes Netos:** Precio determinado a través del margen neto de utilidades de cada parte en las transacciones correspondientes, tomando como base el que hubiesen obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables.
f) **Métodos Residuales:** Precio determinado, al no poder aplicar alguno de los métodos anteriores, a través de otros métodos razonables de determinación de precios para operaciones y circunstancias comparables con partes independientes.

Por ende, el principio utilizado para determinar los precios de transferencia es suponer que las empresas relacionadas operan entre ellas como si se tratasen de empresas independientes, realizando un análisis comparativo entre operaciones de empresas relacionadas versus operaciones comparables o similares a empresas independientes.

4.3.2 Legítima razón de negocios.

Facultad de tasación del S.I.I. en amparo al artículo 64 del Código Tributario

El artículo 64 del Código Tributario contiene preceptos que facultan al Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible en determinadas operaciones, cuando el precio o valor asignado resulta ser notoriamente inferior al valor corriente en plaza de los bienes objeto de la enajenación; así lo estipula al establecer que *"podrá tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriere a la citación (…) o no contestare o no cumpliere las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben."*

Primero, se debe entender que tasar es según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *"fijar o graduar el precio o valor de na cosa o de un trabajo",* por tanto, es avaluar algo en dinero, valorar activos o parte de los activos de una empresa. Siendo así, la tasación hecha facultad del Servicio es aquella en que procede a la determinación de un precio, valor o base imponible del impuesto adeudado, según los antecedentes en su poder y conforme a los elementos a su disposición, sin más que el límite obvio de no actuar arbitrariamente en los casos en que no haya mayor antecedente que permita valorizar a un precio exacto el valor a tasar.

En otro apartado, la citación se refiere al medio de fiscalización regulado por el artículo 63 del Código Tributario, por el cual el contribuyente debe presentar una declaración, o bien rectificar, aclarar, ampliar o confirmar la ya presentada. Por ende, si el contribuyente citado no concurre, no contesta, no cumple exigencias o no corrige errores, el Servicio queda facultado para tasar la base imponible de los impuestos. Respecto a los antecedentes que tenga en su poder el Servicio, se trata de aquellos que posee o de los que puede disponer.

Siguiendo el artículo, se menciona que *"Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación (…) sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio (…) podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza (…)"*. Esto quiere decir que, si el objeto de una enajenación se encuentra

asignado a un precio distinto de mercado, es más alto o más bajo que el de mercado, el S.I.I. se encuentra facultado para tasar tales precios. A su vez, la norma se desarrolla en torno al concepto de enajenación al mencionar *"el precio o valor asignado al objeto de enajenación"*; y el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define enajenación como la *"acción y efecto de enajenar"*, mientras que enajenar es, según el Diccionario, *"pasar o transmitir a otro el dominio de una cosa o algún otro derecho sobre ella";* es decir, cualquier acto que comprenda el desprenderse de un determinado bien, o la transferencia del dominio de una cosa desde una persona a otra. Siendo así, enajenación entonces serían actos tales como venta, aporte, permuta, trueque, dación en pago, mutuo, donación, compensación, y cualquier otro acto que implique desprenderse de la propiedad de un bien corporal o incorporal.

A su vez, habla de tasar el precio, entendiendo éste a ojos del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como una *"prestación consistente en numerario o en valores de inmediata o fácil liquidación que un contratante da o promete, por conmutación de la cosa, servicio o derecho que adquiere"*. Siendo así, y entendiendo a su vez que su definición se puede desprender de un contrato de enajenación como lo es el contrato de compraventa, el precio tratado en el artículo 64 se referiría a la prestación que una de las partes de un negocio da o promete dar a la otra parte a cambio de lo que recibe o recibirá.

De igual modo, trata la tasación cuando el precio o valor asignado sea notoriamente inferior, pero el concepto de "notoriamente inferior" no está definido por norma alguna. No hay al respecto circular, oficio ni resolución; por tanto, será un concepto de desarrollo casuístico. Por su parte, la práctica suele estimar que un valor inferior al 30% tiene un alto riesgo de ser tasable.

La misma normativa entrega una frase que permite cierto grado de justificación frente a un precio distinto al de mercado, cual es *"considerando las circunstancias en las que se efectúa la operación"*; o sea, la ley obliga a considerar las circunstancias, dando a entender que podrían haber acontecimientos en que las operaciones, a pesar de poseer un precio inferior al de mercado, se verían lo suficientemente justificadas para omitir u obviar el acto de tasación por parte del Servicio; como podría ser, a modo de ejemplo, que un contribuyente deba verse en la obligación de enajenar a un valor inferior corriente en plaza por falta de

liquidez. Bajo tal sentido, no sería plausible que además el Servicio tasará ese precio y le sancionara con un impuesto, ya que en tal caso el contribuyente actúa impulsado por una necesidad (falta de liquidez).

La tasación, en consecuencia, tiene por objeto impedir que los contribuyentes fijen precios o valores que erosionen la base imponible; de modo de evitar el deterioro de la base imponible y por lo tanto, obstaculizar una potencial menor recaudación fiscal. En otro sentido, si bien el artículo 64 establece la posibilidad de tasación producto del menor valor asignado, en los artículos 17 y 18 de la Ley de Impuesto a la Renta existe una norma de tasación al alza, es decir, el S.I.I. puede tasar cuando el precio o valor asignado en la enajenación de un inmueble sea notoriamente superior. De igual modo, puede realizar una tasación al alza a otro tipo o tipos de bienes enajenados, tales como las acciones, derechos sociales, derechos de agua, y todos los mayores valores del artículo 17 N°8 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En sentido contrario, el artículo 64 tiene una norma de excepción estableciendo que *"No se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante."* Se impide la facultad de tasar en tales casos pero con la condición de que tal división o fusión por incorporación haya sido realizada como una reorganización de sociedades.

La misma norma de excepción se extiende, pues *"Tampoco se aplicará lo dispuesto en este 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 (…)".*

La legítima razón de negocios, según interpretación del S.I.I. opera cuando la operación que se realiza no tiene por objeto principal o exclusivo el evitar un impuesto o postergar el nacimiento de una obligación tributaria; o bien, hacer uso de ventas tributarias. Sin embargo, el mismo Servicio en Oficio 186 de año 2005, ha establecido que *"la existencia o*

no de una "legítima razón de negocios" no puede ser calificada a priori por este Servicio, toda vez que ello es una cuestión de hecho que debe ser apreciada en su oportunidad."

4.3.3 Artículo 63 de la ley 16.721 o Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones

El artículo 63 de la ley 16.721 otorga facultades al Servicio de Impuestos Internos para investigar si las condiciones y obligaciones que emanan de un contrato son ciertas, son efectivas, son verdaderas y que se han cumplido tales obligaciones. En definitiva, el artículo establece que *"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."*

Un contrato oneroso es aquel en que ambas partes tienen obligaciones y derechos recíprocos siendo los más comunes el de compraventa, arrendamiento, sociedad, permuta, transporte y contrato de trabajo. En definitiva, lo que el Servicio busca establecer es la veracidad en tres puntos:

1. **Obligaciones efectivas:** Que se trate de obligaciones válidas, verídicas e indiscutibles a la luz de los contratos de los que emanan tales obligaciones; es decir, que el contrato no esconda otra transacción como lo sería un contrato de compraventa encubriendo una donación.
2. **Obligaciones cumplidas:** Que las obligaciones se hayan realizado de modo exacto respecto a la prestación o conducta jurídica descrita por el contrato que hacía nacer aquéllas, tanto a nivel de prestación contractual como de impuesto asociado a la transacción misma; por ejemplo, el contrato se entendería cumplido tras el pago del precio y la entrega del bien. Sin embargo, la obligación sólo se entendería cumplida si ésta cumple a su vez con el pago del impuesto respectivo por tal venta.
3. **Reciprocidad proporcional de precio versus bien:** Que el precio o la prestación que permite cumplir con el contrato, sea recíproco en cuanto a lo que obtiene por tal prestación, en sentido a que no haya un ocultamiento de un acto jurídico distinto al

cual se celebra en el contrato. Para ello, se compara con el precio corriente en plaza a modo de determinar la proximidad en el contrato celebrado, o bien el ocultamiento del acto válido; por ejemplo, el hecho de celebrar una compraventa por inmueble pretendiendo ocultar una donación, a modo de evitar pagar el impuesto correspondiente a tal acto jurídico.

Continuando con la norma, la ley establece que *"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 o anticipo a cuenta de herencia, dictará una resolución fundada, liquidando el impuesto que corresponda en conformidad a esta ley y solicitará al juez competente se pronuncie sobre la procedencia del impuesto y la aplicación definitiva del monto de éste".*

Primeramente la carga de prueba recae sobre el Servicio, siendo tal entidad la que deberá probar las circunstancias en que fundamente sus alegatos respecto a la falta de probidad al momento de celebrar los distintos actos jurídicos en duda.

Siguiendo la línea anterior, respecto a las tres situaciones mencionadas con anterioridad; si éstas fuesen comprobadas como no verídicas por parte del Servicio, ya sea por una obligación que no es efectiva y que por tanto es discutible su veracidad respecto a lo mencionado en el contrato; o por una obligación que no ha cumplido la totalidad del contrato o los pagos impositivos asociados a la prestación o acto jurídico mismo; o bien, el ocultamiento de un acto jurídico a través de la celebración de un contrato distinto al que debió ser celebrado considerando la naturaleza del acto mismo, o su precio corriente en plaza en comparación al precio determinado por el contribuyente puesto en duda es desproporcionado, buscando a través de los actos mencionados ocultar una donación o anticipo a modo de herencia; entonces, el Servicio tendrá la facultad de liquidar el impuesto de la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Considerando que lo que se busca es ocultar una donación mediante otro acto jurídico, se debe entender en consecuencia qué es donación, y por tal se entiende, al amparo del artículo 1.386 del Código Civil, "*un acto entre vivos por el cual una persona transfiere, en*

forma gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta". Siendo por tanto el donador toda *"persona o entidad que transfiere en forma gratuita e irrevocablemente parte de sus bienes",* debiendo haber una disminución del patrimonio de tal persona y entendiendo a su vez, que tal donación constituye un gasto rechazado para el contribuyente de Primera Categoría. Mientras que el donatario, es la *"persona que recibe o acepta bienes transferidos en forma gratuita e irrevocablemente por otra persona o entidad".* En el cual, deberá aumentar su patrimonio, y si bien constituye un ingreso no renta, sí debe efectuar la declaración y pago de impuesto al amparo de la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, llegando a pagar por tales donaciones un impuesto de hasta un 25% dependiendo del monto de la donación percibida y el tipo de parentesco con el donador.

Bajo el entendido que hubo un ocultamiento del acto de donación, es entonces que el Servicio al presumir un ánimo de ocultación de bienes, y a su vez las personas que figuren como partes en tales actos o contratos no verídicos, y si se comprobase una actuación dolosa encaminada a evadir el impuesto serán solidariamente responsables del pago de impuesto y de las sanciones correspondientes en virtud del artículo 97 N°4 del Código Tributario.

Por último, se dilucida el ánimo del Servicio de Impuestos Internos de dejar claro que su único interés está en recalificar una operación para efectos tributarios más no tendrá efectos en otros aspectos legislativos, toda vez que *"la resolución judicial firme que fije el impuesto conforme a este artículo no importará un pronunciamiento sobre la calificación jurídica del respectivo contrato para otros efectos que no sean los tributarios"*.

5.- Normativa Antielusión[6]

La normativa antielusión fue introducida recientemente en el sistema tributario chileno y se encuentra tipificada en los artículos 4°bis, 4°ter, 4°quáter, 4°quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario; además de su desarrollo por las circulares 41, 42, 55 y 65 del Servicio de Impuestos Internos. Sin embargo, las normas relevantes o de enfoque para esta investigación son los artículos 4°bis, 4°ter y 4°quáter del Código Tributario, además de la Circular 65, al ser aquellas la esencia de desarrollo respecto a la normativa antielusión y la elusión misma. La Normativa ha sido definida por el Gobierno como una norma que *"busca aplicar la tributación que corresponde, según la ley, a las operaciones realizadas por los particulares cuando aquellas califican como abuso de las formas jurídicas o simulación".*

A través de estos artículos el Servicio de Impuestos Internos puede solicitar a los Tribunales Tributarios y Aduaneros de impugnar actos o negocios que el contribuyente realice con abuso o simulación de las distintas figuras jurídicas contempladas en la ley, teniendo como objetivo de su mal uso eludir el pago de impuestos o nacimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo, resulta prudente antes de ahondar respecto a los artículos previamente citados y la normativa misma, conocer qué entiende la doctrina tanto nacional como extranjera, respecto a "normativa antielusión". En un primer acercamiento, la doctrina ha denominado normas antielusión o "antielusivas" al género de disposiciones que tienen por objeto prohibir, impedir o desalentar la elusión tributaria.

---

[6] Entendiendo que el objeto de estudio está en determinar si la normativa antielusión constituye un nuevo límite para una planificación tributaria y el efecto sobre ésta, su desarrollo conceptual se tratará como un capítulo aparte y no como uno más dentro de los límites.

Para García Escobar (2006) las normas antielusivas "*constituyen manifestaciones de tipo legal, que tienen como principal objetivo impedir el desarrollo de la elusión, a la que obviamente la estiman como ilícita*" (p. 13).

El cómo evitar o desalentar la aplicación de elusión tendrá, para este autor, relación con el cómo se percibirá la elusión por parte de la ley, es decir, si será considerada lícita o no, ya que no toda cláusula antielusión puede llevar a considerar que la elusión es y siempre será para todos los casos ilícita, sino más bien dependerá de la opción que da la ley para evitarla, pues la ley sólo prohíbe ciertos tipos de manifestaciones elusivas, obviando otras.

Tomando el entendimiento de la norma por parte de García, es que las normas antielusión se pueden clasificar en dos aspectos: las cláusulas antielusivas generales y cláusulas antielusivas especiales. Hay un tercer tipo de cláusula antielusiva, denominada "normas antielusión sectoriales", que según Pistore (1995) son *"cláusulas generales, pero su campo de aplicación se restringe a un ámbito limitado"* (p. 318). Aun así, en la mayoría de los países se entienden como una sola y única norma antielusión una combinación de las medidas antielusión generales como las especiales. Por parte del derecho tributario internacional, también hay otra subclasificación de ellas, cual es:

1. **Cláusulas antielusivas domésticas:** Son aquellas establecidas unilateralmente por los Estados.
2. **Cláusulas antielusivas convenidas:** Son aquellas que derivan de los Convenios para evitar la doble imposición.

5.1 Normas Antielusión Especiales

Las normas antielusión especiales son las que combaten manifestaciones específicas o particulares de elusión. Esto quiere decir, que son normas antielusión para operaciones elusivas particulares de los contribuyentes prohibidas en forma expresa por la ley.

Para Valenzuela Baraona (2001), respecto a los mecanismos legislativos para combatir la elusión, señala que "*la intervención de este poder* (poder legislativo) *está dada por la*

creación de normas, de leyes de carácter particular, en otras palabras se trata que la ley tipifique como hechos gravados los distintos caminos utilizados por el contribuyente para eludir el impuesto, y así lo haga a medida de que vayan apareciendo otros" (p. 166)

García Escobar (2006), por su parte, refiriéndose a las normas antielusión especiales las considera como tapaderas de vacíos legales, al establecer que "*son manifestaciones del Poder Legislativo, quien frente a un "hoyo de elusión", dicta una norma que tiene como objetivo taparlo, vale decir, se trata de una legislación que se va dictando en la medida que el órgano administrativo (el Servicio de Impuestos Internos en Chile) va detectando conductas desarrolladas por los contribuyentes, a través de las que se genera elusión tributaria. Pueden adoptar las formas de hechos imponibles complementarios, presunciones o ficciones tributarias*" (p. 13).

Whan Pleitez (2011) establece un concepto preventivo de la norma ante un negocio específico, pues menciona que las normas antielusión especiales "*son más bien formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva" (p. 56)*.

Por su parte, Avilés Hernández (2005) es partidario de las normas antielusión especiales en nuestra legislación como una más sólida en su base, ya que las entiende como mecanismos "*creados en base a criterios objetivos y comprobables (el precio de mercado) y no amplios o indeterminados (legítima razón de negocios). (…) esta vía es más respetuosa con el principio de la reserva de ley en materia tributaria y con la forma en que el mismo ha equilibrado los diferentes intereses en juego en esta materia*" (p. 234).

Luego, el mismo autor establece una serie de ejemplos de normas antielusión especiales en Chile, siendo estas *"las reglas de precios de transferencia del artículo 41 E de la Ley de Impuestos sobre la Renta, la facultad del Servicio para tasar conforme al artículo 64 del Código Tributario, las reglas sobre retiros encubiertos del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las sobretasas administrativas del inciso primero del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, entre otras"*. (p. 211)

Para Meriño (2016), éstas son medidas preventivas a la elusión, pues *"son formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el*

respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva. Incumplirlas implica una infracción a la legislación tributaria, es decir, ellas no "autorizan" al órgano fiscalizador para desestimar actos o negocios jurídicos, sino que su incumplimiento trae aparejada, como consecuencia inmediata, una sanción" (p. 10)

5.2 Normas Antielusión Generales

Se entiende por normas antielusión generales aquellas disposiciones de rango legal que facultan a la Administración para calificar y/o recalificar los actos y negocios jurídicos celebrados por los contribuyentes, a objeto de ser reconducidos al régimen que ésta estime como propia para el negocio o acto, sujetándola al régimen tributario correspondiente.

Cayón Galiardo (2009) presenta tal idea de definición al señalar que "*Estaremos ante una cláusula general antiabuso*[7] *cuando el legislador no fija por sí mismo el presupuesto de hecho al que se le aplicará la norma -subrogatoria- sino que, en términos generales y para todos los casos e impuestos, atribuye una facultad al aplicador del derecho para detectar un abuso de las formas jurídicas, bien recalificando simplemente las operaciones, bien calificándolas como negocios en fraude de ley, negocios simulados, etc.*" (p. 41)

Por su parte, García Novoa (2004) define las cláusulas antielusión generales de similar modo bajo la esencia de poder facultativo a la Administración fiscalizadora, al ser "*estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir*" (p. 259)

[7] Para una serie de autores españoles, la referencia de "normas antielusión" también son tratadas bajo los términos de "normas antiabuso" o "normas antifraude"; en consideración a que en su ordenamiento jurídico se tipificó en un principio como normas anti-fraude, post-reforma se denominaron normas antiabuso o antielusión.

Delgado Pacheco (2004), profesor de la Universidad Autónoma de Madrid, se refiere a las normas antielusión generales bajo el mismo entendido que los autores anteriores, pues tales normas son las que, *"(…) dentro del ordenamiento, cumplen la función de habilitar a la Administración tributaria para recalificar determinados actos o negocios jurídicos o para exigir un tributo prescindiendo de actuaciones simuladas o abusivas del contribuyente o simplemente realizadas en fraude de ley*" (p. 15).

Sin embargo, Valenzuela Baraona (2001) le otorga un sentido distinto y se enfoca respecto del organismo que debe recibir tal poder facultativo, pues para el autor en las normas antielusión generales *"la calificación (o recalificación) de los actos de los contribuyentes debe quedar entregada a los tribunales, y no a la Administración*" (p. 221), luego complementa su idea y agrega dos elementos que a su entendido son esenciales para el funcionamiento de estas normas.

1. Mayores atribuciones al Servicio de Impuestos Internos para que pueda identificar las conductas elusivas y poder accionar ante Tribunales.
2. Que éstos sean independientes y se encuentren preparados para conocer de estas causas, de manera que desarrollen una línea jurisprudencial uniforme.

Para finalizar, este autor concluye sobre las normas antielusión generales que *"(…) teniendo en cuenta las prevenciones hechas a propósito del rol que juegan los Tribunales de Justicia, éste es el mejor camino para combatir la elusión y, por qué no, las demás formas de fraude fiscal*" (p. 70).

Siguiendo la línea de pensamiento anterior, Avilés Hernández (2005) afirma que "*las normas (o cláusulas) antielusivas generales son aquellas normas legales en que, dados ciertos supuestos, el legislador autoriza derechamente a la autoridad tributaria para prescindir de las formas jurídicas por las que ha optado el contribuyente, determinar otras como aplicables y, de tal manera, hacer tributar el negocio respectivo conforme estas últimas, considerando por ejemplo la realidad económica subyacente. La característica central de estas normas radica en el hecho que no se refieren a uno o más hechos gravados específicos sino que a todo el conjunto de normas que los establecen o un universo más o menos amplio, con carácter supletorio*" (p. 221)

Meriño (2016), centra su definición bajo el sentido normativo mismo y no como la posibilidad de otorgamiento facultativo a algún organismo *"normas abstractas, en que la materialidad de la hipótesis normativa se encuentra ordenada con el fin de reglar los casos no identificados en las hipótesis contenidas en las normas específicas, para atribuir presupuestos a los casos que puedan verse afectados, para aplicar la sanción prevista: la desestimación y la recalificación de los negocios jurídicos."* (p.11)

Con todo, el Servicio de Impuestos Internos ha definido aquellas bajo el mismo sentido que el de Meriño, definiéndolas como *"reglas de carácter abstracto y general, 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)".*

5.3 Normas antielusión en el derecho comparado.

Para poder entender la norma antielusión en Chile, es necesario poder repasar su desarrollo en el derecho comparado. Para ello, se desarrollará el cómo se entiende desde la experiencia alemana, la española y la estadounidense; más aun siendo el sistema antielusivo español el que se ha utilizado como modelo de referencia para construir y tipificar la normativa antielusión en nuestro país.

5.3.1 Normativa antielusión en Alemania

Alemania fue uno de los primeros países en formular una normativa antielusión en su legislación. Schultz (2012) presenta cómo en 1919 se codificó el Derecho Tributario en la Ordenanza Tributaria Alemana, y estableció esta primera disposición combatiendo el abuso: "*Mediante el abuso de formas y posibilidades de tipificación del derecho privado, no puede ser evadida ni disminuida la obligación tributaria. En caso de abuso, deben ser*

abonados los impuestos que corresponderían de acuerdo con la tipificación adecuada de las operaciones y situaciones efectivamente realizadas" (p. 58)

En Alemania, la norma antielusión está tipificada en el capítulo "Deuda Tributaria", y dispone que "*La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos*".

Ruiz (2004) da luz de lo que el Tribunal Supremo Federal Alemán ha declarado respecto de la normativa antielusión, en que "*se produce un abuso en las posibilidades de configuración jurídica cuando se utiliza una forma inadecuada al fin económico perseguido por las partes, que pretende obtener una ventaja tributaria y que no se puede justificar por otras razones económicas o extratributarias*" (p. 16).

Por otro lado, en Alemania se ha suscitó el 2007 una reforma a su norma antielusión, esto con el objetivo de resolver la controversia suscitada en torno a si es preferible aplicar las normas antielusión generales o las especiales, decantándose finalmente la modificación por preferir las normas antielusión especiales, aplicándose en subsidio la normativa antielusión general.

A su vez, la modificación también incluyó la exigencia de que ocurran en forma copulativa tres requisitos para que se produzca un abuso de las figuras jurídicas:

1.- Se utilice una forma inadecuada al fin económico perseguido por las partes.

2.- Se pretenda obtener una ventaja tributaria.

3.- Las operaciones no se puedan justificar por otras razones económicas o extratributarias.

La norma antielusión alemana fue el marco de referencia para prácticamente gran parte del continente europeo, en especial España; legislación que Chile tomó como modelo para desarrollar la normativa en nuestro país.

5.3.2. Normativa Antielusión en España

La normativa antielusión en España se encontró por primera vez en el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria de 1963, que establecía: "*Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado*".

Posteriormente fue modificada por el artículo 24 quedando con la siguiente redacción:

"*Artículo 24. 1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.*
2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.
3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones".

En España la normativa antielusión se construyó alrededor del fraude a la ley, incorporando como figura de defraudación al fisco también la elusión. Sin embargo, en la práctica, esta norma resultó poco aplicable, pues ya el artículo 6.4 del Código Civil español sancionaba el fraude a la ley y era de práctica tributaria. Sin embargo, se decidió modificar la norma antielusión y la actual norma antielusión española, contenida en el artículo 15 de su ley general tributaria, establece lo siguiente:

"*Artículo 15. 1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la*

base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido;

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de los dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones"

A pesar de esta modificación, la doctrina española criticó fuertemente la nueva normativa; aunque dentro de los cambios más significativos de la norma está el traspaso desde una cláusula subjetiva a una cláusula objetiva, que deja de lado la interpretación de intencionalidad y traslada la importancia al resultado; o sea, que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la deuda tributaria.

5.3.3 Normativa antielusión en Estados Unidos.

La Ley de Reforma Sanitaria presentada por el Ex-Presidente Obama, conocida popularmente como “ObamaCare”, introdujo por primera vez en Estados Unidos una norma antielusión general.

El *Joint Committee on Taxation (“*JCT”), en la “*Technical Explanation of the Revenue Provisions of the Reconciliation Act 2010*”, expuso los motivos y el contenido de la normativa. Aparecen dos finalidades detrás de esta normativa, además de la necesidad de incrementar la recaudación para financiar el ObamaCare:
1.- Endurecer las medidas antifraude
2.- Fortalecer la posición de la Administración Tributaria.

Además, esta normativa antielusión exige la aplicación del principio de la sustancia sobre la forma y el principio de la legítima razón de negocios; esto se visualiza toda vez que establece que los beneficios tributarios de una operación no son aplicables si tal operación *“no posee sustancia económica o carece de finalidad de negocios”.*

En definitiva, el documento elaborado por el JCT analiza cinco aspectos de la normativa antielusión y su aplicación posterior, cuales son:

1.- La norma vuelve una sola la doctrina en jurisprudencia de la sustancia económica, pero no le resta flexibilidad a la discreción de los tribunales para su apreciación.
2.- La aplicación de la norma debe ser analizada caso a caso, como si tal cláusula no hubiera sido establecida. Hay una excepción, cual es que la normativa antielusión no se aplicará sobre beneficios tributarios establecidos por el Congreso cuya finalidad sea deducirlos por el contribuyente posteriormente.
3.- La cláusula no pretende alterar el tratamiento fiscal de ciertas operaciones y estructuras básicas de la gestión empresarial, conforme a la práctica ya asentada y respetada por la jurisprudencia y la Administración.
4.- La norma antielusión exige un análisis de los efectos objetivos de la operación; o sea, la operación debe alterar la posición económica del contribuyente, y una subjetiva en que el contribuyente debe tener una finalidad de negocios no tributaria para realizar la operación.

5.- La finalidad económica/empresarial debe ser sustancial, poseer materialidad y no ser accesorio o insignificante.

5.4 Normas Antielusión en Chile

Como se mencionaba al comienzo de este capítulo, la normativa antielusión se encuentra desarrollada bajo los artículos 4°bis, 4°ter, 4°quáter, 4°quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario; además de su desarrollo por las circulares 41, 42, 55 y 65 del Servicio de Impuestos Internos. Mediante tales preceptos los Tribunales Tributarios y Aduaneros tienen la facultad para impugnar actos, hechos o negocios que el contribuyente realice con abuso o simulación de actos jurídicos, con el fin de eludir el pago de impuestos.

Un primer acercamiento a la normativa antielusión es el artículo 4° bis del Código Tributario, cual establece que "*Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, 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.*

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.

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.

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.".

El artículo 4° bis hace un primer acercamiento respecto a que las obligaciones tributarias serán exigibles conforme a la naturaleza jurídica del hecho que las hizo nacer, independiente de la denominación que el contribuyente le haya dado al acto mismo.

Por "actos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos", es la misma Circular 65 la que se encarga de determinar qué debe ser entendido bajo tales conceptos.

"Negocios jurídicos" lo contempla como un *"hecho humano, voluntario o consciente y lícito, que tiene por fin inmediato establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones cuyos efectos son deseados por las partes y sancionados por la ley."*

"Actos", en cambio es un concepto que abarca tanto la expresión de negocios jurídicos así como *"los hechos voluntarios (tanto lícitos como ilícitos)."*

"Conjunto o serie de ellos", por su parte, se refiere a *"negociaciones complejas compuestas por más de un negocio o acto individual. (…) un conjunto o serie de actos obedecen a una sola transacción u operación cuando, por ejemplo, se realizan o ejecutan en cumplimiento de un plan establecido en un acuerdo previo; (…) o cuando exista una mutua interdependencia entre ellos, de suerte que cada uno aisladamente considerado carece de significación plena por sí mismo."*

Luego establece la diferencia entre la existencia o inexistencia de buena fe, siendo este último un concepto de intencionalidad y por ende de carácter subjetivo. El Servicio de Impuestos Internos alude que la buena fe no existirá si los actos o negocios eluden los

hechos imponibles, lo que hace suponer que independientemente de la verdadera intencionalidad del contribuyente, se supondrá la mala fe de éste si los actos se interpretaron como elusivos. Por último determina que *"habrá elusión en los casos de abuso o simulación",* posicionando la carga probatoria de tales actos al Servicio de Impuestos Internos.

El abuso y simulación se encuentra contemplado en los artículos 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, respectivamente.

5.4.1 Abuso según el artículo 4° ter del Código Tributario

El artículo 4° ter establece 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 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.*

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

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

Siendo así, el artículo contempla qué debe entenderse por abuso de las normas jurídicas, existiendo tal en tres aspectos:

- Evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado.
- Disminuir la base imponible u obligación tributaria.
- Postergar o diferir el nacimiento de la obligación tributaria.

La misma Ley 20.780 contemplaba una definición más amplia respecto de qué debería entenderse por abuso, siendo éste la utilización de arreglos artificiales con el objeto de evitar artificiosamente la carga fiscal (abuso de las formas jurídicas). O bien, también es abuso cuando se infringe el mandato de una norma tributaria evitando, mediante artificios, la realización del presupuesto de hecho de la disposición tributaria; y la utilización de estos artificios van con poco o ningún impacto económico sobre el contribuyente (no hay efectos económicos o jurídicos relevantes). Por ende, es una realidad abiertamente creada, un 'montaje' jurídico destinado a evitar el impuesto (el negocio jurídico querido por las partes).

El artículo no sólo contempla el abuso, sino las condiciones en que no se considerarían abusivos los actos empleados; siendo enfático en que el acto por sí mismo no constituye abuso si éstos no generan efectos tributarios, si los efectos que genera son en forma reducida, o bien diferida en el tiempo; pero con la condicionante que tales actos estén ya contemplados en la ley como los son los artículos 107 y 17 N°8 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En consecuencia, da a entender que si tal utilización de actos no ha sido tipificada en la legislación como una ventaja tributaria, independientemente de lo reducido del efecto, por ejemplo, sería considerado como un acto abusivo y por tanto caería dentro del entendido de violación a la norma antielusión.

La circular 65 también menciona que ante procesos de fiscalización se debe tener claro qué norma tributaria es la eludida y el cómo se pretendió eludir. Estableciendo que, al tratarse de abuso, hay dos principios fundamentales:

a) El deber legal de satisfacer un tributo está condicionado a que suceda el hecho gravado.

b) La elección del medio jurídico más apto para conseguir un determinado objetivo económico, está inserta en la esfera de libertad del contribuyente, quien puede actuar sin limitaciones, siempre que no vulnere el precepto legal que define el hecho imponible del gravamen.

Mencionado, lo anterior contempla que la esencia del abuso está en la reconstrucción de las figuras del contrato por parte del contribuyente, quien se beneficia en desmedro de la ley tributaria.

5.4.2 Simulación según el artículo 4° quáter del Código Tributario

Otra forma de vulneración de la normativa antielusión; o bien, otra forma de elusión según la ley es la simulación, la cual es desarrollada por el artículo 4°quáter, mencionando que "*Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, 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."*

Para el artículo 4° quáter, la simulación existe al disimular:

- La constitución del hechos gravado.
- Naturaleza de los elementos que constituyen la obligación tributaria.
- Verdadero monto de la obligación tributaria.
- Fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

La simulación, por cierto, en doctrina se entiende como la declaración de un contenido de voluntad, no real, emitida conscientemente y de acuerdo con una tercera parte, o entre el declarante y la persona contra la cual va dirigida la declaración, para producir con fines de engaño la apariencia de un acto jurídico que no existió o que es distinto de aquel que efectivamente se llevó a cabo. Para Ferrara (2003), *"es el que tiene una apariencia contraria a la realidad o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de como aparece".*

La circular 65 menciona la existencia de un acto simulado y un acto disimulado; siendo el primero un acto celebrado sin manifestar su real voluntad, y el segundo contempla el verdadero acto o el que constituye el hecho gravado. Colocando énfasis en que el enfoque de la normativa va respecto del acto disimulado y no del acto simulado.

La simulación posee las siguientes características:

1. **Divergencia:** Es el distanciamiento entre la voluntad interna y la voluntad declarada.
2. **Consciencia:** La divergencia debe producirse conscientemente, deliberadamente. No puede haber simulación en los casos de error.
3. **Acuerdo:** Debe existir un acuerdo entre las partes que concurren al acto jurídico y que pretende tener una apariencia distinta.
4. **Perjuicio:** En términos generales, en los casos de simulación se realiza con el ánimo de generar un perjuicio a un tercero.

A su vez, existen dos tipos de simulación, cuales son la simulación relativa y simulación absoluta.

1. **Simulación relativa:** Es aquella donde se celebra un contrato real, pero las partes lo disimulan bajo una apariencia distinta. En otras palabras, es la intención de las partes celebrar un contrato A, pero se adoptan la forma de un contrato B; como si se simulara una donación en la forma encubierta de una venta; o simular sólo algún elemento constitutivo del acto jurídico, como disimular el precio en una compraventa, disminuyéndolo para alcanzar una menor tributación.
   En este tipo de simulación se enfoca la normativa, pues es aquél el que produce la elusión del pago, disminución de la base imponible u obtención de algún tipo de ventaja tributaria no contemplada ni permitida por la ley.
2. **Simulación absoluta:** Es aquella en que las partes aparentan celebrar un acto jurídico, pero en realidad no quieren celebrar acto alguno. En este tipo de casos, en verdad no existe contratación.

Cabe destacar que la simulación relativa que es enfoque de la normativa antielusión es distinta a la mencionada en el artículo 97, número 4 del Código Tributario; pues al ser considerada tal simulación como delito tributario y su procesamiento ser visualizado en derecho penal tributario, exige para su contemplación elementos subjetivos que deben ser comprobados respecto de su intencionalidad en el dolo; elementos que no se exigen para determinar una simulación relativa a ojos de la normativa antielusión.

5.4.3 Declaración de actos elusivos según el artículo 4° quinquies del Código Tributario

Considerando que, a ojos de la normativa, será elusión el abuso o simulación contemplado en los artículos 4° ter y 4° quáter del Código Tributario. El artículo 4° quinquies da referencia al procedimiento contemplado para declarar como elusivo tales actos; siendo así, "*La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.*

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.

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.

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.

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.

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."

A destacar, que la declaración de existencia de abuso o simulación, por ende de elusión, no corresponderá al S.I.I. sino al Tribunal Tributario y Aduanero, cuando éste reciba de parte del Director del S.I.I. un requerimiento para determinar su existencia.

A su vez, tal solicitud del Director al Tribunal se encuentra limitada a tres situaciones:

1. El contribuyente debe haber sido citado previamente por parte del S.I.I., teniendo un plazo de 9 meses para dar respuesta a tal citación.[8]

2. La diferencia de impuestos generada por la elusión, a interpretación del S.I.I.; debiese ser un monto de diferencia impositiva por sobre las 250 U.T.M.; lo que, a Diciembre de 2017, corresponde a una diferencia de impuestos por encima de los $11.743.000.

3. Hay un plazo de 9 meses, tras la respuesta a la citación, para solicitar la declaración. Vencido el plazo, no se podrá hacer tal requerimiento.

Por otro lado, la Circular 65 contempla casos en que los actos no serían considerados como elusión y por tanto, se obviaría el procedimiento contemplado en el artículo 4°quinquies; estos son:

a) Actos que se refieren a una situación de “economía de opción”;

b) Hechos que no contemplan los elementos de una práctica elusiva según artículos 4°bis, 4°ter y 4°quáter del Código Tributario;

c) Acciones de fiscalización ya prescritas;

d) Los antecedentes son insuficientes para su acreditación;

e) Existencia previa de un pronunciamiento del Servicio conforme al artículo 26 bis del Código Tributario que califique como no elusivas las actuaciones desarrolladas por el contribuyente.

[8] El plazo de 9 meses será menor si la referida obligación tributaria que genera tal citación posee un plazo menor a aquél para su prescripción, en cuyo caso se aplica este último.

Por otro lado, los hechos que podrían resultar en un procedimiento de revisión más detallada de antecedentes, a modo de validar una interpretación de elusión por parte del Servicio, serían:

a) Presencia de documentos falsos materiales o ideológicos; ya sea, libros de contabilidad, balances, inventarios, boletas, notas de crédito, notas de débito, facturas, declaraciones juradas obligatorias, declaración de inicio de actividades, certificados, escrituras públicas y cualquier otro instrumento público o privado que se considere falso o de uso malicioso.

b) Presencia de cualquier maniobra dolosa u omisión maliciosa tendiente a impedir que la administración tributaria tenga conocimiento del nacimiento de una obligación tributaria o de su verdadero monto.

c) Presencia de cualquier hecho tipificado en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, que sanciona con las penas que allí se indican, al que obtuviere devoluciones de impuestos que no le correspondan, simulando una operación tributaria inexistente.

5.4.4 Sanción a los actos elusivos según el artículo 100 bis del Código Tributario

Si tras el acto de procedimiento de solicitud de declaración elusiva por parte del Director del Servicio al Tribunal Tributario y Aduanero, que contempla el artículo 4° quiinquies del Código Tributario, el Tribunal Tributario y Aduanero dictaminara una resolución a favor del Servicio; entonces, al amparo del artículo 100 bis se contempla la sanción a recibir por el contribuyente elusivo; esto es "*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 indebidas, 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 seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos.".

El artículo hace referencia a la sanción impuesta a la o las personas que hayan diseñado o planificado los actos declarados como elusivos por parte del Tribunal Tributario y Aduanero. La Circular 65 da a entender que por la expresión "diseño o planificación" se debe comprender el plan general, metódicamente organizado y construido para abusar o simular de la ley tributaria según los preceptos del artículo 4° bis o 4°ter del Código Tributario; sancionando de ese modo la actividad intelectual que diseñó o planificó tales actos y no la implementación ni presentación de lo planificado.

Dicha multa será de hasta el 100% de los impuestos eludidos; sin embargo, se establece un límite de 100 unidades tributarias anuales respecto a tal muta, cual a Diciembre de 2017 constituye una multa que no puede ser superior a $56.366.400 pesos.

Con todo, tal multa va contemplada a cada persona natural considerada como elusiva; esto quiere decir contribuyentes o asesores, y respecto a personas jurídicas, sus directores o representantes legales serán los sancionados de haber infringido sus deberes de dirección y supervisión. Esto último hace alusión al hecho de que los directores o supervisores, de haber cumplido con sus deberes de supervisión, habrían conocido de tales diseños o planificaciones elusivas y por tanto podrían haberlas impedido o prohibido por su calidad de elusivas. De todos modos, tal sanción está condicionada a una sentencia firme y ejecutoriada por parte del Tribunal, esto quiere decir que *"sea una sentencia que ya no admita recurso judicial alguno, y se puede exigir su cumplimiento incidental o iniciar demanda ejecutiva en su caso. La causa se entiende "ejecutoriada"*

cuando ya han terminado todos los trámites legales y produce además el efecto jurídico de cosa juzgada"; o bien, que se hayan vencido los plazos para reclamar respecto de la resolución.

5.4.5 Algunos preceptos a considerar dentro de la Normativa Antielusión

La esencia de la normativa antielusión es determinar cuáles actos son abusivos o simulados, y en consecuencia elusivos; esto, a modo de desarrollar los procedimientos adecuados ya sea para prevenir o sancionar tales actos. Al amparo de tales artículos, es que estos descansan sobre una serie de preceptos a desarrollar brevemente, estos son:

1.- Prevalencia de la sustancia sobre la forma

Este principio establece que los Tribunales Tributarios y Aduaneros no están obligados a respetar la figura jurídica o acto elegido por el contribuyente, y bajo la cual se presenta la transacción si ésta no coincide con su verdadera naturaleza.

Este principio se ve consagrado en el cuarto inciso del artículo 160 bis, al mencionar que *"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 imponibles*** *conforme a lo establecido en el artículo 4° bis"*. De igual modo, descansa tal principio en el primer inciso del artículo 4° bis, cual establece que "*Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles,* ***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.*

2.- Buena fe en materia tributaria

El artículo 4° bis establece que se presumirá la buena fe de los contribuyentes, y la Circular 65 desarrolla que, en materia tributaria, tal principio se refiere a *"admitir y*

reconocer, tanto por el Servicio como por los propios contribuyentes, la totalidad de los efectos que surjan de los actos o negocios jurídicos llevados a cabo (…)" Con todo, se da a entender que tales efectos surgirán según la verdadera *"naturaleza jurídica propia de los hechos, actos o negocios realizados más que los formalismos contractuales o las denominaciones que los interesados les hayan atribuido".*

Siendo así, la buena fe en materia tributaria no es más que el hecho de que los contribuyentes acepten los efectos tributarios provenientes de sus transacciones, sin alterar la naturaleza jurídica de estas últimas.

3.- Razón de Negocios y Sustancia Económica

El mismo Servicio de Impuestos Internos desarrolla esta idea y la comprende como el hecho de que los Tribunales Tributarios y Aduaneros tienen la tarea de evaluar si los beneficios tributarios obtenidos por el contribuyente en sus negocios o actos jurídicos, deben ser negados dada la insuficiencia de razones para celebrar las operaciones respectivas.

Tal principio se ve desarrollado en el artículo 4°ter del Código Tributario, al señalar que "*(…) 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."*

4.- Transacción por pasos o Doctrina de operaciones complejas

Esto dice relación con el hecho de que en ocasiones los distintos pasos de una operación no se considerarán, esto para así valorar las consecuencias de la transacción u operación que realmente se está realizando.

Este principio está en el cuarto inciso del artículo 160 bis, al mencionar: *"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 imponibles*** *conforme a lo establecido en el artículo 4°bis".*

5.- Transacciones falsas

Hace referencia a aquellos casos en que no hay voluntad de negociación; en estricto rigor, es una simulación absoluta. Por ende, contempla los casos en los que no hay siquiera una sustancia económica. En tales casos sólo se consideran los efectos tributarios determinados conforme a la verdadera naturaleza de la transacción, si es que ésta existe, y de llegar a existir dolo ya no se contemplaría una elusión sino una evasión y por ende, delito tributario.

Planteamiento del Problema

El área de la investigación es Planificación Tributaria, siendo su característica primordial el hecho de estar relacionada con el panorama actual del país: la Reforma Tributaria. El Gobierno en búsqueda de conseguir su objetivo de incrementar la recaudación de recursos financieros a modo de solventar las promesas de beneficios públicos, planteó el proyecto de Reforma Tributaria que hoy es una realidad en nuestro sistema impositivo, generando de por sí una serie de modificaciones en nuestro sistema tributario, destacando mayormente la creación de la normativa antielusión.

La Reforma Tributaria introduce por primera vez en nuestra legislación una norma general antielusión para asegurar el cumplimiento de las normas tributarias, buscando reducir la elusión de los tributos mediante la tipificación de una serie de cláusulas que se enmarcan como potenciales limitantes a una planificación tributaria, reestructurando en consecuencia la libertad de acción dentro de los actos jurídicos de un contribuyente o asesor tributario; actos o acciones contempladas como potencialmente elusivas ante el nuevo planteamiento en la ley, situación no ocurrente pre-reforma.

La investigación se aborda conceptualizando elusión y evasión tributaria tanto en una mirada doctrinaria como legal. De igual modo, se conceptualiza qué es una Planificación Tributaria y cuáles serían las cláusulas anti elusivas que podrían ser o no un nuevo freno ante la planificación. Sólo así, se podrá generar un contraste y comprender vía comparativa de conceptos, si la normativa antielusión es una nueva limitante para una planificación tributaria y su efecto sobre ella.

En síntesis, el problema es analizar el efecto que tiene la implementación de la normativa antielusión en una planificación tributaria. La presente investigación será a Diciembre del año 2017.

Objetivos

La presente investigación tiene un objetivo general y tres objetivos específicos.

1.- Objetivo General.

- Analizar el efecto de la implementación de la normativa antielusión en una planificación tributaria.

Objetivos específicos.

- Describir la normativa antielusión en sus conceptos de elusión, abuso y simulación; así como describir la planificación tributaria.

- Comparar la normativa antielusión frente al concepto de planificación tributaria.

- Explicar las potenciales limitantes en una planificación tributaria, de haberlas, producto de la normativa antielusión y su efecto en la planificación misma.

Propuesta Metodológica

Respecto a la metodología de investigación, ésta posee un enfoque cualitativo, con un alcance de teoritización; primeramente porque es un estudio correlacional, al evaluar la relación entre conceptos, categorías, y las distintas variables en un contexto particular; permitiendo entender si existe relación y si tal es positiva o negativa. Describiendo a su vez, cuáles son esos beneficios o limitantes producto de la normativa en estudio.

Etapa 1: Fuentes de Información

La presente investigación se realizará estudiando:

- Circulares 41. 42 y 65 emitida por el S.I.I.
- Resolución 68 y 86 del S.I.I.
- Artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4° quinquies y 100 bis del Código Tributario.
- Código Civil Chileno
- Código Tributario Español
- "An Introduction to Transfer Pricing", de la ONU.
- "Breve panorama sobre la Norma General Anti-Elusiva (NGA) en Chile". Presentación del S.I.I.
- "Precios de Transferencia". Presentación de José Gatica y Luis Eguia para "Intervalores".
- "De la elusión y la evasión tributaria" – Revista de Derecho de la Universidad de Concepción.
- "Transparencia Fiscal Internacional. Normas Tributarias para la prevención de la elusión internacional" de Alejandro C. Altamirano.
- "Modificaciones al Código Tributario introducidas por la ley N°20.780", expuesto por el subdirector del S.I.I. Cristian Vargas.

- “La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma”, de David Echaiz Moreno y Sandra Echaiz Moreno.
- “Alcances de la Norma Anti Elusiva específica aplicable a la reorganización de sociedades”, de Fernando Tori Vargas y Efraín Rodríguez Alzza.
- “Comparando la Normativa Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso del Derecho Civil”, de Zoe Prebble y John Prebble.
- Entrevista con abogada socia de Fuensalida del Valle respecto a la libertad tributaria del contribuyente.
- “Comparación de medidas antielusión de reformas tributarias”, publicado por la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.
- “Elusión tributaria y normas antielusivas: Su tratamiento en el Derecho Comparado, algunas conclusiones al respecto”, de W. Raphael Wahn Pleitez.
- Análisis de la Norma VIII del Código Tributario Peruano, respecto a la normativa antielusión aplicada en dicha país; de César García Novoa.
- “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional”, de Abelardo Delgado Pacheco.
- “Las medidas antiabuso en la fiscalidad internacional” de Rafael Álvarez-Claro.
- “Medidas antielusivas aplicables a empresas internacionales”. Informe de la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.
- “Medidas Fiscales antiabuso”. Presentación de Addy Maz, para UDELAR.
- “Algunas reflexiones en torno a la Norma General Antielusiva”. Presentación de PwC por Francisco Selamé.
- “Normas Anti Elusión Tributaria”, del abogado Óscar Meriño Maturana.
- “Principales Aspectos Legales de la Reforma”. Seminario Tributario “¿La solución para la desigualdad o el problema del crecimiento con igualdad?”, de Fernando Barros Tocornal.
- “Problemas de aplicación de las normas antielusión”, de Antonio Faúndez Ugalde.
- “Legalidad tributaria y mecanismos antielusión”, de Víctor Avilés.

- “Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia”. Paper publicado por la OECD.
- Oficio 186 del Servicio de Impuestos Internos
- “El abuso de las formas jurídicas: la calificación de los hechos y la interpretación de las normas tributarias”, de Antonio Cayón.
- “Problemas actuales de derecho tributario”, de Patricio Masbernat.
- “La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria” de César García.
- “Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española”, de Abelardo Delgado.
- “Elusión, Planificación y Evasión Tributaria” de Rodrigo Ugalde y Jaime García.
- “Reflexiones sobre las medidas para combatir la elusión fiscal” de César García
- “Planificación Tributaria y Tributación” de Samuel Vergara
- Artículos del Gobierno de Chile respecto a la Reforma Tributaria y la normativa antielusión
- Página del Gobierno de Chile enfocada en la Reforma Tributaria
- Entrevistas y opiniones de abogados tributaristas y contadores auditores respecto a la normativa antielusión, en los periódicos: El Mercurio, Diario Financiero, Diario Estrategia, Pulso, La Tercera.

Etapa 2: Sistematización de la Información

La información en su estructuración seguirá el criterio parrafeado del Marco Teórico, en cuanto a presentar la información obtenida generando las comparaciones previamente mencionadas entre lo presentado en doctrina y lo determinado por el Gobierno. Esto es:

- Antecedentes
- Concepto de Elusión Tributaria
- Concepto de Evasión Tributaria
- Concepto de Planificación Tributaria
- Normativa Antielusión

Todo conceptualizado desde el punto de vista de la doctrina, del S.I.I. y Código Tributario; para así realizar una suerte de comparación conceptual y poder, por tanto, encontrar las limitantes o beneficios presentados por la normativa antielusión para una planificación tributaria.

Etapa 3: Sujeto de Investigación

La investigación no tiene un sujeto de investigación, al ser un estudio aplicado a nivel nacional y afecto hacia cualquier empresa del país que planifique tributariamente.

Los informantes claves serán:

- Rodrigo Rozas Iturrieta, Presidente de la Cámara de Comercio y Turismo de Viña del Mar.
- José Luis Martínez Carvajal, dueño de ECOLPRESS.
- Luis Irles Jiménez, dueño de Gándara Chile S.A.
- Daniel Soto Ibacache, Contador Auditor de Gándara Chile S.A.
- Jocelyn Durán Cabezas, Contadora Auditora de la firma Auditora PwC Chile.
- Miguel Saavedra Tapia, Contador Auditor independiente.

Etapa 4: Instrumentos de Observación

Entrevista personal a los informantes claves, ésta será pauteada y profunda, permitiendo a los informantes explayarse con libertad en cuanto a sus respuestas, enfocada precisamente en cuáles efectos podría acarrear o ya ha traído, a juicio de los entrevistados, la normativa antielusión.

Las preguntas a desarrollar durante la entrevista son:

1.- ¿Cómo se ha visto afectado el curso de acción al planificar tributariamente los movimientos de una empresa, en vista a la normativa antielusión?

2.- Desde un punto de vista macro, ¿qué efecto ha tenido, y cree usted tendrá, en el mercado la normativa?

3.- Desde un punto de vista empresarial, ¿ha tenido algún efecto preponderante sobre las inversiones?

4.- Uno de los puntos en la normativa es evitar el abuso y la simulación, ¿de qué modo esos conceptos entorpecen o benefician una reorganización empresarial?

5.- El S.I.I. ha sido enfático en querer reforzar este concepto, pues posee el curso de acción para dar el punto de partida al proceder de los T.T.A. una vez entienda como elusivo algún acto de un contribuyente. Siendo así, y en consideración a las circulares y otros dictámenes, ¿se tiene más claro el desarrollo de la normativa, sus efectos y cómo ésta es implementada tanto por el S.I.I. como por los Tribunales al momento de hablar sobre planificación tributaria?

6.- Entendiendo qué es la normativa y sus efectos, ¿cree ésta sea beneficiosa para el país en planos económicos e impositivos; o bien, requiere de algún cambio o eliminación del cuerpo legislativo impositivo? De haber cambios, ¿cuáles cree son los más urgentes para su correcto desarrollo?

Etapa 5: Procesamiento de la Información

A través de la categorización de las respuestas, las cuales serán 6:

- Limitación
- Consecuencias
- Inversiones
- Planificación
- Incertidumbre
- Utilidad

Por último, para la recopilación de conclusiones se usará el software Atlas Ti.

Entrevistados	Categoría 1 Limitación	Categoría 2 Consecuencias	Categoría 3 Inversiones	Categoría 4 Planificación	Categoría 5 Incertidumbre	Categoría 6 Utilidad
Presidente de la Cámara de Comercio y Turismo, Viña del Mar						
Empresario. Dueño de Ecolpress						
Empresario. Dueño de Gándara Chile S.A.						
Auditor. Gándara Chile S.A.						
Auditora área TLC. PwC Chile						
Auditor independiente						
Conclusiones						

Categoría 1. Limitación: Esta categoría pretenderá entender, a juicio de los entrevistados, si la normativa actual ya ha generado o posee una suerte de generar una limitación no sólo a nivel de planificación, sino también de actuación frente a asesorías tributarias.

Subcategoría 1. Limitante: La normativa obstaculiza las planificaciones y asesorías, haciéndolas más dificultosas o simplemente improcedentes al infringir la ley misma.

Subcategoría 2. No Limitante: No limita la esencia de una planificación tributaria.

Categoría 2. Consecuencias: Desarrollar qué consecuencias trae para el panorama nacional, tanto empresarial como económico, la implementación de la normativa en nuestro país.

Subcategoría 1. Consecuencia Positiva: El país se ha beneficiado tras la normativa en términos económicos o de desarrollo estructural en el sistema tributario mismo. Los contribuyentes se han visto beneficiados por las delimitaciones de la normativa.

Subcategoría 2. Consecuencia Negativa: Los contribuyentes se han visto enfrentados a un panorama más dificultoso. La economía a nivel privado o público ha tenido efectos contrarios a los pensados tras implementar la normativa.

Categoría 3. Inversiones: Comprender qué efecto ha tenido o podría tener respecto de las inversiones en empresas por parte de inversores extranjeros o nacionales, la implementación de la normativa misma.

Subcategoría 1. Inversiones afectadas: Las inversiones decaerían o preventivamente no se realizarían hasta tener mayor claridad del efecto normativo sobre los movimientos tributarios de las empresas.

Subcategoría 2. Inversiones sin efecto: No se ven interrumpidas las inversiones ni habría un efecto contraproducente para los inversores. La normativa no frena ni es limitante de las inversiones.

Categoría 4. Planificación: Comprender cómo ha afectado, al momento de desarrollar específicamente una planificación tributaria, la implementación de la normativa. Tanto las limitantes como los beneficios que podría acarrear ésta.

Subcategoría 1. Planificación efecto positivo: La normativa es beneficiosa para las planificaciones. La simplifica al delimitar qué está permitido y qué es lo prohibido, generando un aire de simpleza al planificar cómo tributar.

Subcategoría 2. Planificación efecto negativo: La planificación se ve limitada, y la normativa se convierte en un arma persecutoria respecto de los movimientos tributarios del contribuyente.

Categoría 5. Incertidumbre: Entender si los dictámenes de circulares y oficios por parte del S.I.I. han permitido comprender en mejor medida el desarrollo e implementación de la normativa dentro del país, o si aún existe un aire de incertidumbre respecto a su aplicación y las sanciones acarreadas por esta última.

Subcategoría 1. Certidumbre: La documentación es suficiente para comprender los efectos de la Normativa y el curso de acción que deben seguir los contribuyentes, o cómo se afectaría una planificación tributaria.

Subcategoría 2. Incierta: La documentación no entrega certeza de las interpretaciones del S.I.I. en alguna planificación del contribuyente que sería contraria a la norma, pero cuya esencia envolvía una legítima razón de negocios. No hay documentación para realizar una planificación tributaria segura.

Categoría 6. Utilidad: Comprender si la normativa misma es de utilidad para el país, o los beneficios que acarrea ésta; o si bien, requiere de un cambio fuerte o eliminación del cuerpo legislativo impositivo.

Subcategoría 1. Útil: A pesar del poco tiempo en implementación, la normativa es útil o será útil para el país y su sistema tributario.

Subcategoría 2. Modificación: A pesar de su utilidad o por la falta de ella, la normativa requiere de una modificación urgente o ser eliminada del sistema impositivo del país.

Etapa 6: Análisis de Resultados

En consideración a las respuestas y conclusiones obtenidas de la categorización de respuestas en las entrevistas previamente mencionadas, además del análisis documental; se realizará una serie de análisis para generar una respuesta única y global respecto del efecto generado por la normativa antielusión sobre una planificación tributaria.

Etapa 7: Discusión de Resultados.

Se realizará una comparación entre lo presentado en el Marco Teórico versus los resultados obtenidos tras la categorización de respuestas y el análisis documental del estudio.

Etapa 8: Elaboración de Conclusiones

Se espera, en base a la investigación previa, llegar a conclusiones que satisfagan o rechacen los planteamientos dados a lo largo del Marco Teórico.

Análisis de Resultados

A continuación se presentan los resultados obtenidos de la investigación mediante un análisis documental y entrevista a seis profesionales, que posteriormente son separadas por categorías.

1. Análisis: Evasión versus Elusión

Hay una tensión entre los fines que persigue el Estado, en su búsqueda de maximizar sus recursos financieros para cumplir las políticas públicas que ha prometido, y los intereses particulares de los contribuyentes, que es claro buscarán maximizar sus ingresos, aun en perjuicio de los intereses públicos.

Los contribuyentes en su afán de resistirse a los tributos podría incumplir la obligación tributaria, ya sea total o parcialmente, hasta acogerse a los regímenes más favorables tributariamente contemplados en la legislación.

Siendo así, hay dos extremos a desarrollar. Por un lado se encuentra la evasión, cual es en términos generales, el incumplimiento intencional de forma total o parcial, de una obligación tributaria; por ende, constituye una violación grave y explícita a la ley. Por otro lado está la denominada en doctrina “economía de opción” o planificación tributaria, e incluso para algunos “elusión tributaria”, cual es en términos simples una conducta del contribuyente que no busca propiamente resistirse al tributo, pero sí maximizar sus recursos, acogiéndose a regímenes más favorables contemplados por la ley, siendo uno de estos regímenes favorables la elusión misma.

Entonces, pese a que la planificación tributaria busca una economía tributaria, compartiendo tal característica con la evasión y la elusión, no sería propio tratar la planificación tributaria como un mecanismo de “resistencia” del tributo, pues el

contribuyente no se opone ni combate el impuesto, sino que se acoge a las ventajas tributarias que la misma ley establece y le entrega.

La doctrina y la jurisprudencia han sido claras y enfáticas respecto a estos dos principios: la evasión es siempre ilegal y la planificación tributaria lícita, e incluso la elusión es considerada lícita por la mayoría de la doctrina e incluso en una que otra resolución jurisprudencial. La controversia aparece cuando se quiere mediar entre los conceptos de "evasión" y "elusión", ¿dónde está la línea divisoria? La evasión es una violación abierta de la ley y contemplada como delito tributario; mientras que la elusión no es una violación abierta de la ley, sino más bien casuística, pero aun así es una violación a la finalidad de la ley y por tanto constituye a ojos de la nueva normativa una infracción tributaria.

Es evidente que la evasión tributaria es perjudicial para la organización pública; puesto que tal comportamiento prohíbe al Estado de hacerse de los recursos necesarios para financiarse y concretar sus políticas públicas; provoca una competencia desleal entre quien cumple sus obligaciones tributarias y quien las evade, obteniendo una ventaja comparativa la persona que violó la ley; y son esos mismos preceptos los que intentan asociarse a la elusión por parte del Servicio en su Circular 65, y más si la elusión se ha tipificado como ilícita en ciertos casos.

La evasión de por sí se contempla, a diferencia de la elusión, como una herramienta que se emplea siempre con intención. Hay consenso en doctrina que la evasión se realiza intencionalmente por el contribuyente, mientras que la elusión podría realizarse sin la intención tras ello y es determinante el Servicio al mencionar que la intención misma para declarar de "elusivo" el acto no es el fin último ni tampoco necesario de comprobar. Esto incluso se evidencia por parte de la Circular 65, la que si bien en su desarrollo realiza una serie de críticas asimilando la elusión y evasión como un mismo término o términos que persiguen un mismo fin; entiende que las conductas evasivas son *"entendidas estas como aquellas constitutivas de delitos tributarios"*, le otorga la calidad de "delito tributario" a diferencia de la elusión que es meramente una infracción de la ley. Es más, menciona que la elusión no depende de la existencia o prueba del dolo o malicia, es decir, puede haber dolo pero no es determinante para declarar un acto como elusivo; por ello no requiere de pruebas o evidencias que ratifiquen que lo realizado es elusión. Esto lo reafirma al

mencionar que la evasión es constitutiva de delito tributario, y como tal supone primeramente que hay dolo y para ello requiere de evidencias que sustenten dicha declaración.

Ahora, concordando la normativa general antielusión expuesta por el Servicio de Impuestos Internos y desarrollada en su circular 65, junto con el concepto de elusión tributaria pormenorizado en dicha circular, si se abre un espectro de aplicación de esta definición frente a la dada por la doctrina también se incurre en una serie de diferencias.

Siguiendo la línea de la Circular 65, ésta da a luz más diferencias entre las conductas evasivas y las elusivas, siendo que la aplicación de las normas que combaten la evasión se expresa por parte del Servicio en presentaciones de denuncias o querellas, mientras que la aplicación de las normas antielusión pretenden simplemente cobrar un impuesto, negar devoluciones o requerir la restitución de sumas indebidamente devueltas

También da luz a que el procedimiento administrativo que encierra una evasión y una elusión son igualmente distintos. Para presentar una denuncia por delito tributario se requiere de una recopilación de antecedentes que permitan evidenciar o comprobar la evasión. Por el contrario, la elusión está basada sólo en procedimientos fiscalizadores y por tanto no requiere de prueba alguna más que la interpretación por parte del órgano administrativo.

La evasión tributaria entonces, se contempla y entiende como un delito tributario y como tal su investigación recae en manos del Ministerio Público, y su desarrollo está en Juzgados de Garantía, Tribunales Orales en lo Penal y Tribunales Superiores de Justicia, por lo que el evasor contemplaría – al ser un delito que forma parte de un proceso penal – el potencial presidio o pena de cárcel; mientras que, en cambio, la elusión tributaria se entiende tan sólo como una infracción tributaria, siendo de conocimiento de Tribunales Tributarios y Aduaneros, con la potencial intervención de Corte de Apelaciones o Corte Suprema, pero sólo para conocer de los potenciales recursos presentados.

Con todo, la evasión fiscal constituye un fraude al fisco, producto de la intencionalidad tras sus acciones; a diferencia de la elusión, que en ciertos casos, incluso puede ser considerada – aún dentro de la normativa actual – como una figura totalmente lícita, sin

aprovechamiento de las ventajas que contempla la ley, sino meramente la utilización de preceptos que ha permitido la legislación misma.

Por otro lado, frente a la serie de definiciones dadas a lo largo del Marco Teórico respecto a evasión y elusión, se entiende que el énfasis está en el nacimiento del hecho gravado, y por tanto, de la obligación tributaria. Este es el elemento que diferencia la evasión de la elusión, y ello explica la gravedad e intensidad con que es tratada la evasión por el sistema jurídico: la obligación tributaria existe, nació en algún punto, se perfeccionó y pese a ello, el contribuyente evasor, de manera dolosa no la cumple.

Sin embargo, al tratar la elusión carece de importante para fines tributarios la subjetividad del dolo. Para el sistema tributario es irrelevante que el contribuyente al no cumplir con su obligación tributaria, lo haya hecho con intención de no hacerlo, o que lo haya hecho por negligencia o desconocimiento. El punto es que una vez verificado el hecho imponible, el único comportamiento relevante para la ley es que el contribuyente pague el impuesto correspondiente.

2. Análisis de Preceptos en la Normativa Antielusión

2.1 Análisis: Análisis del artículo 4° bis.

La norma del artículo 4° bis es una disposición dirigida al intérprete, y sienta la base del nuevo mecanismo antielusivo en Chile.

Avilés Hernández afirma que "*esta norma no da cuenta de una interpretación económica del hecho gravado, la que en mi opinión, bajo el sistema nominalista continental que nos rige, podría implicar una violación al principio de reserva legal de los tributos*".

El artículo 4° bis tiene su fuente en el artículo 13 de la Ley General Tributaria española, que en su actual redacción establece: "*Artículo 13. Calificación. Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*"; permitiendo con tal artículo perseguir cualquier configuración impropia o irreal del verdadero acto o contrato que llevaron a cabo las partes.

Cuando la disposición hace referencia a la *"naturaleza jurídica del hecho"*, esto significa que el intérprete deberá develar, prescindiendo de las formas y denominaciones, la naturaleza jurídica del acto, por lo que consagra el principio de la prevalencia de la sustancia por sobre la forma.

Cabe destacar que quedará a manos del Servicio de Impuestos Internos y Tribunal Tributario y Aduanero la interpretación de los actos y negocios jurídicos celebrados por los contribuyentes. En tal punto, la ley ordena al intérprete – ya sea el Servicio o Tribunal – de prescindir de las configuraciones jurídicas y denominaciones adoptadas por los contratantes, y determinar la naturaleza jurídica del acto conforme a sus elementos esenciales, recalificándolo cuando su verdadera naturaleza jurídica no coincide con aquella que pretendieron otorgarle los contratantes. Lo que supone un aire de peligro o riesgo al quedar en manos del Servicio la interpretación que deba tener el acto jurídico que se lleve a cabo por las partes. Se deberá determinar entonces, entre otros aspectos, la "realidad económica" que posee el contrato.

Si en tal interpretación ordenada por ley, se concluye que el acto o contrato recalificado coincide con alguna figura gravada por la ley, entonces la figura adoptada por los contribuyentes es indicativa de abuso de las formas jurídicas, conforme lo dispone el artículo 4°ter. Siendo así, no sería necesario cumplir con las exigencias de los artículos 4°ter y 4°quáter, lo que facilita el trabajo de los órganos de administración tributaria, pero por otra parte, al librar al intérprete Servicio o Tribunal de la sujeción de los requisitos que deben cumplir los actos para ser considerados abusivos o simulados, se atentaría severamente contra el contribuyente.

Por ello, esta norma debiese ser entendida como una norma fundamental pero de carácter interpretativo, y no como una herramienta práctica para perseguir el abuso o simulación de las formas jurídicas, siendo el medio idóneo para alcanzar este propósito el artículo 4°ter y 4°quáter del Código Tributario.

2.2 Análisis: Análisis del artículo 4° ter

Este artículo es uno de los dos que desarrolla a fondo la norma antielusión, al contemplar lo que debe ser entendido por abuso, utilizando la figura del *"abuso de las posibilidades de configuración jurídica"*. Para que se configure tal abuso, el artículo exige el cumplimiento de tres requisitos copulativos:

a) Primer requisito: Obtener una ventaja tributaria.

El primer requisito para aplicar esta disposición es que los hechos, actos o negocios produzcan una ventaja tributaria. Tal ventaja o beneficio tributario puede ser la evitación total o parcial de la realización del hecho gravado, la disminución de la base imponible o la obligación tributaria, o la postergación del nacimiento de la obligación impositiva.

Se pueden agrupar entonces las ventajas tributarias en tres categorías.

1.- Buscan eludir total o parcialmente la realización formal del hecho gravado; siendo ello lo más representativo de la elusión tributaria; porque significa esquivar formalmente el

hecho imponible, pero reflejando igualmente una capacidad contributiva que aunque eluda el hecho gravado, queda comprendida en ella.

2.- Disminución de la base imponible o de la obligación tributaria.

3.- Diferimiento o postergación del nacimiento de la obligación impositiva. Es decir, la ventaja tributaria en este caso puede ser presente o futura.

b) Segundo requisito: Utilizar actos artificiosos o impropios para conseguir el fin.

El segundo requisito exige que los actos o negocios sean artificiosos o impropios para conseguir el resultado obtenido. Esto quiere decir que el acto celebrado por el contribuyente debe ser "*artificioso"* o *"impropio*" al fin económico perseguido por los contribuyentes. La norma española utiliza el término "notoriamente artificiosos o impropios".

El concepto "impropio" quiere decir que un acto o negocio no sea el usual para conseguir los fines económicos conseguidos por las partes. Sin embargo, los actos impropios o inusuales no pueden, por sí solos, a pesar de cumplir los demás requisitos de la norma, considerarse como abuso de las formas jurídicas, sino que constituyen, a lo más, indicios de abuso. El darle la calidad de abusivos sólo por su grado de inusual sería arbitrario, pues vetarían la posibilidad a los contribuyentes de crear actos jurídicos inusuales por regla general. Por otro lado, el concepto "artificioso", significa que el contribuyente recurrió a uno o más actos complejos para conseguir un fin que pudo haber conseguido de un modo más simple.

Entonces, para indicar que los actos y negocios son artificiosos e impropios, se debe saber en relación a qué son artificiosos e impropios; cuál es el caso o contexto tras dichos actos impropios y por ende, comparar la forma y el fin económico conseguido con la operación.

Siendo así, los actos serán impropios o artificiosos cuando al usar un acto usual se consiga un resultado económico inusual para ese acto; es decir, en el caso de los actos inusuales, serán artificiosos o impropios cuando de ellos provengan resultados económicos que podrían haberse obtenido formalizando el acto mediante un contrato común.

c) Tercer requisito: Ausencia de finalidades distintas al ahorro de impuestos.

El tercer requisito se refiere a la exigencia de que el acto o negocio tenga como efectos económico y jurídico el ahorro fiscal.

Esto quiere decir que la disposición deja sin amparo legal los actos del contribuyente que tengan como finalidad ahorrar impuestos. Por el contrario, sí quedarán amparadas por la ley los actos que tengan un propósito de negocios válido, o más bien una legítima razón de negocios.

En consecuencia, el ahorro de impuestos no se considerará como un motivo económico válido ni como una legítima razón de negocios para el beneficio tributario obtenido.

2.3 Análisis: Análisis del artículo 4° quáter

El artículo 4 quáter proviene del artículo 16 de la Ley General Tributaria española, que establece "*Artículo 16. Simulación. 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente*".

En España, en referencia a este artículo en particular, se ha criticado por la doctrina el establecer la norma antielusión enfocada en lo que es evitar la simulación; esto por la confusión que genera al delimitar la simulación frente a la elusión.

Si bien es cierto, teóricamente las diferencias entre la simulación y elusión son claras. La simulación, ya sea absoluta o relativa, siempre será un ocultamiento o engaño, mientras que la elusión es siempre abierta. Sin embargo, en la práctica los límites de ambas son

difusos; incluso una parte de la doctrina española sostiene que la simulación es sólo una especie de elusión.

En Chile se optó por dar la facultad de declarar la simulación al Servicio de Impuestos Internos. Sin embargo, la simulación tributaria sólo tendrá efectos tributarios, y por tanto no afectará los derechos emanados de los actos o negocios simulados, ni afectará a los terceros. A pesar de ello, tal facultad de interpretación no debería ser sólo del Servicio de Impuestos Internos, sino que tal competencia debería corresponder a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, tal como al declarar de abusivo algún acto.

3. Análisis: Casos planteados por el Servicio de Impuestos Internos

El Servicio de Impuestos Internos, el 25 de Noviembre de 2017 emitió un nuevo “Catálogo de Esquemas Tributarios”, planteando una serie de 28 casos donde revisa situaciones desde precios de transferencia, figuras potencialmente elusivas, hasta casos de IVA.

A continuación, se procederá a analizar 6 casos que guardan relación con elusión o en los que puede ser aplicada la normativa antielusión o se visualiza por parte del Servicio de Impuestos Internos una planificación tributaria agresiva. Todo en vista que la investigación planteada se refiere a normativa antielusión.

3.1 Análisis del Caso 1: Reorganización empresarial para traspasar propiedad de un bien inmueble a persona natural

El Servicio plantea un primer caso que denota a una empresa A, cual adquirió un inmueble que luego de veinte años se asigna tras división a otra empresa B. Ambas empresas son de propiedad o controladas por un socio C, quien posteriormente adquiere tal inmueble producto de la disolución de la empresa B.

Luego de trece meses, el socio C vende el inmueble a un tercero independiente y a un valor exuberantemente mayor que el de adquisición, a pesar de que su avalúo fiscal seguía siendo el mismo que al momento de la disolución de la empresa B. Considerando que la venta fue realizada treces meses después y que fue a un mayor valor, cae bajo los preceptos del artículo 17 N°8 y por tanto, ese mayor valor no se afecta con impuesto.

Sin embargo, el Servicio plantea el supuesto de que antes de las operaciones de división y disolución existía un contrato de compraventa o promesa de compraventa entre la Sociedad A y el tercero independiente; lo que haría pensar o interpretar a ojos del Servicio que las operaciones realizadas posteriormente sólo fueron hechas con el afán de eludir el impuesto, y por tanto constituiría – a interpretación del Servicio – una planificación tributaria agresiva.

La vulneración o atento a vulnerar la ley, en percepción del Servicio, cae bajo el supuesto que la enajenación fue una simulada y se configuró de tal forma que la venta debió ser

realizada desde Sociedad A hacia el tercero, y no desde el socio C (nuevo propietario) al tercero. Ocultando así el verdadero acto o la naturaleza de éste, a modo de valerse de ventajas tributarias planteadas por la ley como lo es determinar que tal ingreso es no constitutivo de Renta.

La utilización de una serie de operaciones a modo de adecuar tal enajenación a lo estipulado por el artículo 17 n°8 y por tanto, quedar como no afecto al pago del impuesto a la renta; cayendo así bajo el tratamiento de una simulación de las formas jurídicas; constituye, a interpretación del Servicio, una suerte de elusión al obtener una ventaja tributaria que, de no haber existido la división y disolución, no habría sido tal y por tanto el ingreso completo de la enajenación habría estado afecta a impuesto.

De por sí, el Servicio plantea el caso desde la perspectiva o el supuesto que la serie de operaciones fueron realizadas en base a una planificación tributaria. Ahora, determinar que el esquema planteado fue una planificación y no operaciones realizadas como legítimas razones de negocios es algo casuístico. Si bien, el hecho de que la venta se haya producido trece meses después de su adquisición sí resaltaría la duda razonable frente a lo planteado en ley, puesto que *"(…) no constituirá renta el mayor valor que se determine cuando entre la fecha de adquisición y enajenación transcurra un plazo no inferior a un año"*, y dar trece meses para su posterior enajenación resulta sospechoso, más si previo a ello había una promesa de compraventa entre empresa A y tercero independiente. Sin embargo, sólo quedaría en una duda razonable que para su determinación como elusión a los impuestos y por ende, una operación que adolece la normativa en estudio, estaría sujeta a la comprobación por parte del Servicio en Tribunales que la serie de modificaciones sociales planteadas en sus escrituras de división y disolución constituyeron meros mecanismos con el afán de eludir los impuestos, y no fueron hechos reales.

Ahora bien, cabe destacar que el Servicio a su vez plantea que la serie de operaciones ocurrió posterior a una escritura de promesa de compraventa entre la sociedad y el tercero independiente, y que el motor de las operaciones posteriores fue tal promesa de compraventa con la búsqueda de hacer al socio propietario, persona natural que enajena un bien inmueble cayendo bajo los preceptos del artículo 17 N°8. Situación, que de por sí, también sería dificultosa de comprobar frente a los Tribunales como elusivos, quedando al

entendimiento de las escrituras de disolución y división que aquellas fueron realizadas en legítima razón de negocios y no como un planteamiento para reconfigurar el contrato de compraventa.

Tal caso de interpretación subjetiva por parte de Tribunales, abre aún más la brecha de duda respecto a cuál sería la posición del Tribunal respecto a una línea divisora tan borrosa entre un acto elusivo según lo constituido por la ley, y un acto legítimo de movimientos empresariales explicados por el mismo impulso de los acontecimientos; siendo este caso uno que no permite contemplar cuál es la base sólida utilizada para determinar de elusivo o ilegítimo el acto que un contribuyente constituiría como movimientos empresariales comunes.

3.2 Análisis Caso 2: Reorganización de grupo empresarial, para optar a régimen de tributación simplificada

En este caso se plantea una situación en la que una sociedad A se divide y a su vez se constituyen y reparten tales acciones en dos sociedades: B y C; las cuales no cumplen las formalidades de inscripción de R.U.T. en el S.I.I. ni de informar a éste de la división e incorporación de acciones de A hacia B y C.

B y C solicitan su inclusión a un régimen de tributación simplificada declarando un capital propio inicial inferior a lo requerido. Posterior a la división de A hacia B y C, no incorporan tales acciones al capital propio inicial de las sociedades. Con todo, dentro de la contabilidad no obligatoria de la empresa y personal de los contribuyentes, el capital inicial sí contenía los ingresos provenientes de las acciones de A.

Posteriormente, los contribuyentes venden las acciones de B y C en una alta suma de dinero.

El caso plantea tres problemas:

- La no información al S.I.I. de las modificaciones sociales.
- Declaración de un capital inicial menor al requerido, pero no modificado al real producto del ingreso de acciones desde A, a modo de acogerse y mantenerse dentro de un régimen tributario más beneficioso para las sociedades.
- El mayor valor en venta de acciones constituye un Impuesto de Primera Categoría que no ha sido pagado, al valerse del beneficio entregado por el régimen tributario simplificado.

Aquí el Servicio plantea una situación de planificación tributaria agresiva; toda vez que, el hecho de haber solicitado la inclusión en un régimen tributario más beneficioso en términos impositivos, viene de la mano con una virtualidad en su capital propio inicial.

Presenta la situación en que las acciones provenientes de la sociedad dividida formaban parte de la contabilidad tanto de las sociedades bajo cuestionamiento y la contabilidad privada de los contribuyentes de tales sociedades; por lo que, la mantención de un capital propio inicial inferior sin informar al Servicio de la incorporación de nuevas acciones que aumentarían su capital y por tanto no se adecuaría a los requisitos del régimen tributario simplificado, suponiendo así una suerte de simulación a modo de beneficiarse de tal régimen y no pagar el Impuesto de Primera Categoría por el mayor valor en la venta de acciones de las sociedades en cuestionamiento.

Esto es así porque la utilización de un régimen de tributación simplificada 14 ter (14 bis se encuentra derogado; por lo que, para lo práctico del caso se entenderá que el Servicio de Impuestos Internos se refería al régimen 14 ter), establece que las empresas acogidas a tal régimen cuyos propietarios son contribuyentes afectos exclusivamente al Global Complementario, podrán optar por eximirse del Impuesto de Primera Categoría.

Siendo así, resalta el hecho de que mantenerse en un régimen tributario simplificado mediante una declaración de un capital propio inicial ficticio al ser menor al real, venga impulsado por el hecho de que el mayor valor obtenido en la posterior venta cuantiosa de acciones, no pagase impuesto de primera categoría valiéndose del beneficio tributario obtenido del régimen en el que estarían incorporadas las sociedades.

Con todo, este no es un caso con tonos de axioma para casos similares; puesto que, la inclusión a un régimen tributario beneficioso post-reorganización empresarial no supone de por sí una alerta hacia movimientos elusivos o que requieran de un análisis en búsqueda de infracciones por parte del contribuyente.

3.3 Análisis Caso 3: Reestructuración para generar un ingreso no renta producto de la venta de un bien inmueble

El caso en cuestión presenta a una sociedad A que se divide en otras dos sociedades: una continuadora legal A y una sociedad nueva B que sólo percibe un bien raíz. Luego, B se convierte en inmobiliaria limitada, y arrienda el bien raíz a sociedad A, por tres meses. Al término de los tres meses, B vende el bien raíz a un tercero independiente.

B tributó en renta presunta por los ingresos de los contratos de arriendo, cuales eran menores al 11% del avalúo fiscal; al igual que sus socios, quienes tributaron por un 7% del avalúo fiscal.

La venta realizada califica como ingreso no Renta del artículo 17 N°8.

Tal como en el Caso 1, el Servicio plantea la situación de que se realiza una reestructuración con la finalidad de realizar una venta que constituya un Ingreso no Renta, y por ende eludir el Impuesto de Primera Categoría que habría sido determinado de realizar tal venta a través de la sociedad A, sin necesidad de división alguna.

Esto quiere decir que hubo una planificación tributaria agresiva, en el aspecto de que la división y arriendo fueron actos simulados que intentaron ocultar el verdadero acto que se pretendía desarrollar: la venta del bien raíz al tercero independiente.

El Servicio se vale de este caso, poniendo situaciones bastante obvias como elusivas en su conjunto, que resaltan por su sola configuración:

- Una sociedad que se divide y el único activo transferido a la nueva sociedad es un bien raíz.

- Transformación de la personalidad jurídica con un objeto social distinto, a modo de validad el posterior arriendo.
- Régimen tributario de Renta presunta, a modo de tributar bajo las condicionantes de aquel régimen, poseyendo beneficios que por medio de la sociedad A no habría poseído.
- Arriendo instantáneo de B hacia A, respecto del bien raíz transferido por parte de A
- Venta en el mismo día de término del arriendo, haciendo suponer que era una venta ya proyectada.

La serie de supuestos presentada por el Servicio en este caso es una que, si bien adolece de ser elusiva bajo los preceptos de la nueva normativa antielusión y sirve para los casos prácticos de planteamiento educativo para el contribuyente; se entiende que los asesores tributarios no caerían en el sin sentido básico de plantear tales reestructuraciones adolecedoras de la ley, cuyas operaciones tras la modificación resaltan de infraccionarias por sí solas y por su calidad de realización con objetivo único de obtener un beneficio tributario.

Resaltaría y se haría demasiado aparente la inexistencia de una legítima razón de negocios tras la división, pues se entendería de modo sencillo como una planificación tributaria que se valió de una división impulsada por los beneficios tributarios provenientes del régimen de renta presunta tras la venta, ventajas que se verían en el pago de un impuesto menor al que debería haber pagado; tanto el Impuesto de Primera Categoría por parte de la empresa, así como el Impuesto Global Complementario por parte del contribuyente socio.

3.4 Análisis del Caso 4: Sociedad Anónima abierta efectúa préstamo a un accionista domiciliado en el extranjero

El caso plantea que una Sociedad Anónima abierta celebra contratos de mutuo con un accionista en el extranjero. Estos contratos tienen ciertas particularidades:

- No hay tasa de interés
- No hay plazo fijo de pago

Además, la Sociedad no ha distribuido utilidades a sus socios no domiciliados ni residentes en Chile.

De por sí, estos supuestos anteriores por sí solos hacen interpretar al Servicio y a cualquier contribuyente con conocimiento básicos tributarios, que más que un contrato de mutuo se está frente a una distribución de utilidades. De modo que se simula un contrato de mutuo con el fin de distribuir las utilidades bajo la figura de un préstamo, eximiéndose el accionista de esa manera del Impuesto Adicional correspondiente.

Por su parte, en vista de que la sociedad anónima es abierta, ésta se encuentra excluida de la facultad que el artículo 21° inciso 3° entrega al Servicio de Impuestos Internos para determinar la verdadera naturaleza de los préstamos que entrega la empresa a su accionista; por tanto, su naturaleza se determina en vista de la normativa antielusión.

Como bien se mencionaba anteriormente, el contrato de mutuo podría constituir una simulación en amparo al artículo 4°quáter del Código Tributario, simulación del préstamo vía mutuo ocultando las utilidades distribuidas a su accionista no domiciliado en Chile; o bien, una disimulación de la naturaleza del acto mismo.

Siendo así, el Director debiese solicitar al Tribunal Tributario y Aduanero la declaración de que los actos realizados por el contribuyente, respecto al retiro de utilidades disimuladas como un préstamo vía mutuo, son elusivos.

Con todo, y tal como el caso planteado previamente, el Servicio se posiciona bajo la virtualidad de hechos de simple detección como elusivos. Toda vez que el plantear un mutuo sin tasas de interés ni plazos debió ser motivo suficiente para considerar que los

préstamos no tenían la calidad de tales y ocultaban o disimulaban otro tipo de contrato o acto.

De por sí, si bien esto no cae bajo el alero de una planificación tributaria o una agresiva, sí sirve de ejemplo práctico respecto a qué entiende el Servicio o debería entender el contribuyente por elusión y "aplicación de la normativa antielusión"; pues, con todo, la presentación de este caso sin la existencia de la normativa en estudio no podría haber sido investigado como elusivo ni fiscalizado bajo los preceptos del artículo 21° inciso 3°, reflejando por tanto la aparente utilidad facultativa que entrega la normativa en estudio.

3.5 Análisis del Caso 5: Ingreso miembros de grupo familiar en sociedad matriz del grupo

El caso presenta la suscripción de un aumento de capital por miembros de un grupo familiar en la sociedad matriz A del grupo empresarial familiar.
- El controlador de la sociedad es el líder familiar.
- El aumento de capital se paga al momento de la suscripción, con fondos que provienen de mutuos obtenidos por miembros de la familia actuando como empresarios individuales, quienes suscriben reconocimientos de deuda con la sociedad B que paga los mutuos.
- La sociedad B que paga tales mutuos, también forma parte del grupo empresarial de la familia; lo que hace entender de inmediato que ese aumento de capital es pagado – en realidad – con flujos provenientes del mismo grupo empresarial y no por un tercero externo e independiente.

Los miembros del grupo familiar aumentan su participación social en A, y disminuye paralelamente la participación social del líder familiar, quien sigue administrando la sociedad.

Sin embargo, resalta a la luz que el valor del aumento de capital no se condice o no es coherente respecto del valor del activo de la sociedad, cual es mucho mayor que el capital social. Además, en las empresas individuales de los miembros de la familia se origina una

pérdida tributaria asociada al pago de intereses a la entidad financiera que entregó el mutuo.

El Servicio desarrolla este caso y hace entender que más que un aumento de capital válido, se trata de un ocultamiento de la verdadera naturaleza del acto adquiriendo así una serie de ventajas tributarias.

- Se disminuye la participación social del líder familiar en la sociedad A, en favor de los miembros que aumentan su participación en esta última; aumento que de por sí no se condice con lo que en realidad debió ser pagado en consideración al valor de la sociedad A.
- El aumento se realiza a través de mutuos, cuyos intereses se utilizan como pérdidas tributarias para las empresas individuales de los miembros de la familia.
- Los mutuos son pagados por el mismo grupo familiar a través de una de sus sociedades.

Considerando estos hechos, se logra entender que hubo o hay una potencial planificación tributaria con rasgos elusivos, toda vez que se oculta la verdadera naturaleza tras las operaciones realizadas por los miembros familiares, disimulando una serie de actos a modo de cambiar la participación social mediante un aumento de capital no válido, pues su aumento fue realizado con un valor menor al verdadero valor de la sociedad.

Aun así, todo cae en el plano de la interpretación subjetiva del Servicio y la posterior validación de tal interpretación por parte de los Tribunales; no entregando una base sólida que sirva de axioma para comprender las líneas decisoras del Servicio en su interpretación. Si bien, el caso es planteado y entendido como uno elusivo teóricamente; en la práctica, la subjetividad que forma parte del contemplado de movimientos no permite entender cuáles serían los rasgos determinantes del Servicio para validar o invalidar una planificación tributaria.

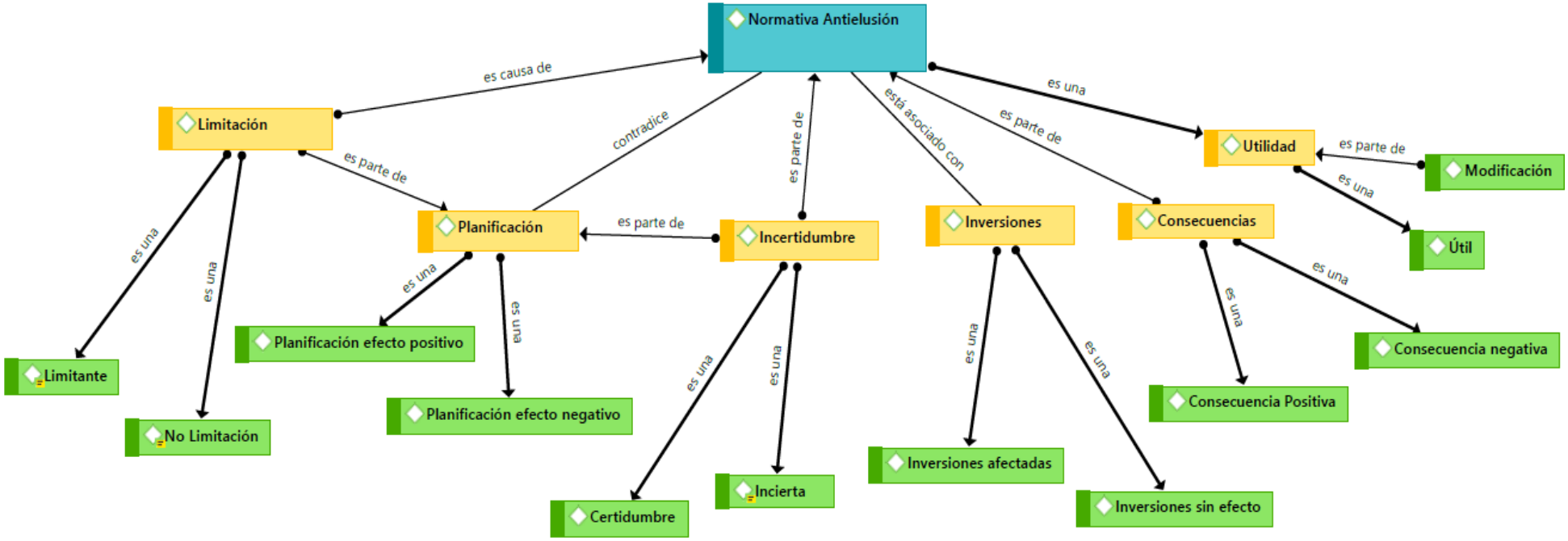
3.6 Análisis del Caso 6: Inicio de actividades como empresario individual

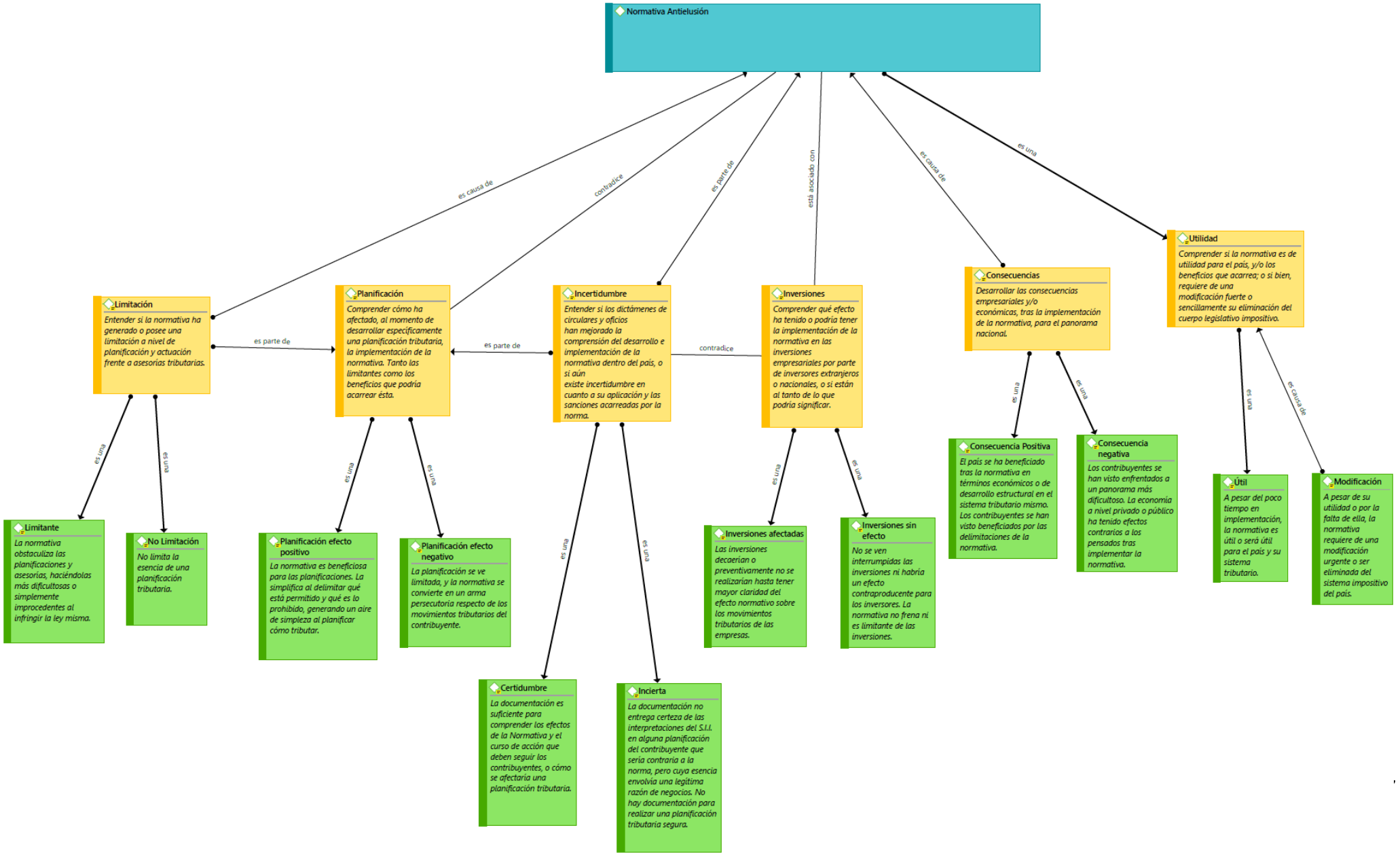
El caso establece a una persona natural que posee derechos sociales en una sociedad, respecto de la cual percibe dividendos o efectúa retiros. Por tanto, realiza un inicio de actividades como empresario individual, de modo de incorporar tales derechos sociales y registrarlos en la contabilidad de su empresa individual.

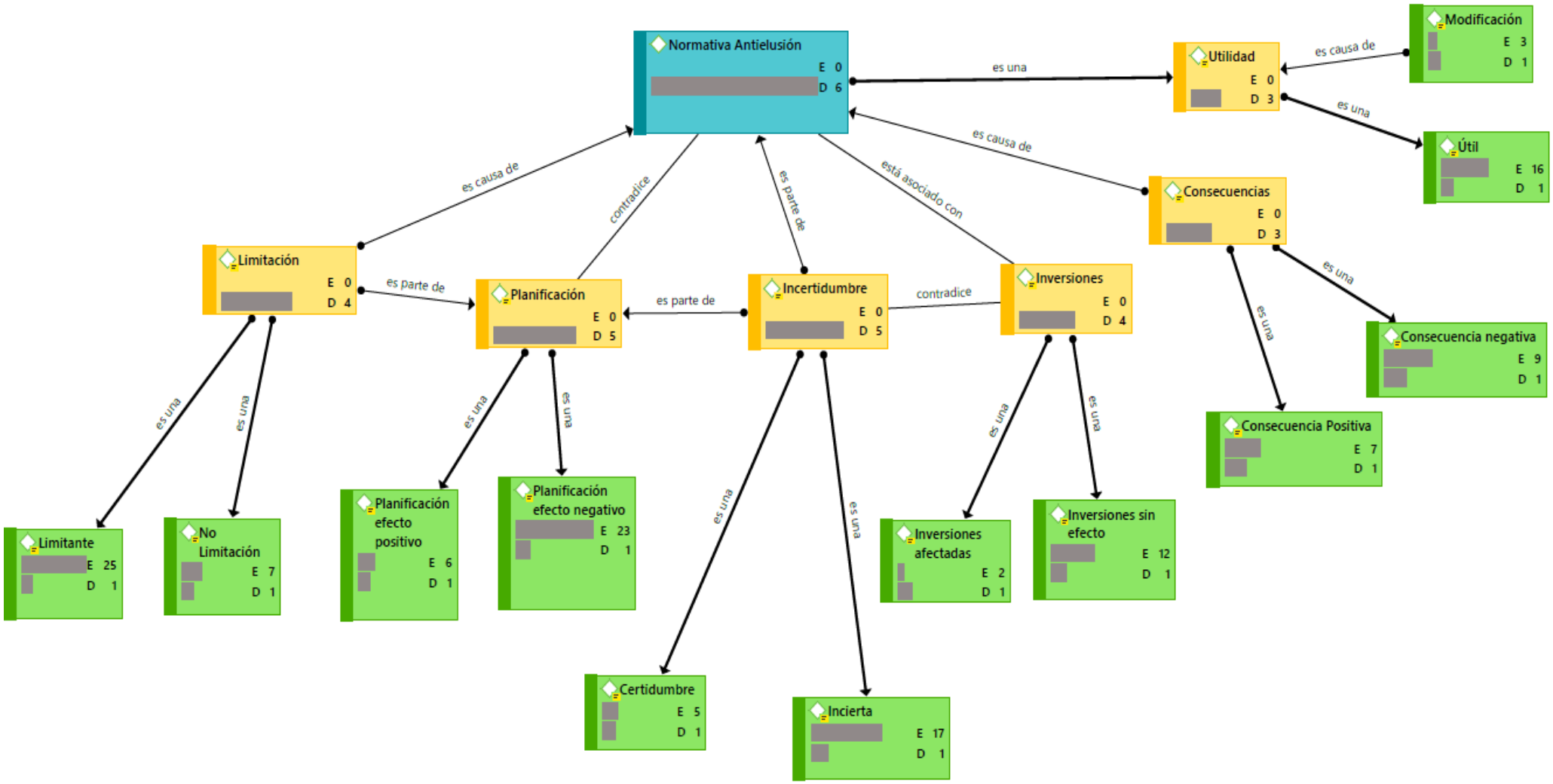
El Servicio es enfático en establecer que esta suerte de opción por parte del contribuyente no podría ser entendida como elusiva, toda vez que la ventaja tributaria que se obtiene al constituirse como empresario individual es una tipificada en la ley y por tanto legítima. Tal planificación tributaria en el reconocimiento de un régimen para funcionar no es más que simplemente una reacción hacia la libertad de negocio que establece el mismo sistema legislativo; puesto que, todo contribuyente tendrá el derecho de organizar sus actividades y negocios dentro de los parámetros de la ley, y la constitución desde persona natural hacia empresario individual no se podría visualizar como una aparejada a una lesión al sistema tributario o una elusión al mismo sistema impositivo.

Siendo así, también enfatiza que el aspecto es uno casuístico. Toda vez que la elección de una persona natural a iniciar actividades como empresario individual podría ser entendido bajo los aspectos de elusión si llegase a adolecer los artículos 4°bis y siguientes del Código Tributario, abusando o simulando las distintas figuras jurídicas existentes, como lo podría ser el tributar mediante planificaciones tributarias complejas que entreguen beneficios tributarios que de un modo más simple podría haber concurrido hacia un resultado similar, haciendo entender así – a interpretación del Servicio – que tal planificación traería aparejada un potencial abuso o simulación de actos o negocios jurídicos.

Análisis de Entrevistas




Normativa Antielusión
es causa de
contradice
es parte de
está asociado con
es causa de
es una
Limitación
Entender si la normativa ha generado o posee una limitación a nivel de planificación y actuación frente a asesorías tributarias.
es parte de
Planificación
Comprender cómo ha afectado, al momento de desarrollar específicamente una planificación tributaria, la implementación de la normativa. Tanto las limitantes como los beneficios que podría acarrear ésta.
es parte de
Incertidumbre
Entender si los dictámenes de circulares y oficios han mejorado la comprensión del desarrollo e implementación de la normativa dentro del país, o si aún existe incertidumbre en cuanto a su aplicación y las sanciones acarreadas por la norma.
contradice
Inversiones
Comprender qué efecto ha tenido o podría tener la implementación de la normativa en las inversiones empresariales por parte de inversores extranjeros o nacionales, o si están al tanto de lo que podría significar.
Consecuencias
Desarrollar las consecuencias empresariales y/o económicas, tras la implementación de la normativa, para el panorama nacional.
Utilidad
Comprender si la normativa es de utilidad para el país, y/o los beneficios que acarrea; o si bien, requiere de una modificación fuerte o sencillamente su eliminación del cuerpo legislativo impositivo.
es una
Limitante
La normativa obstaculiza las planificaciones y asesorías, haciéndolas más dificultosas o simplemente improcedentes al infringir la ley misma.
No Limitación
No limita la esencia de una planificación tributaria.
Planificación efecto positivo
La normativa es beneficiosa para las planificaciones. La simplifica al delimitar qué está permitido y qué es lo prohibido, generando un aire de simpleza al planificar cómo tributar.
Planificación efecto negativo
La planificación se ve limitada, y la normativa se convierte en un arma persecutoria respecto de los movimientos tributarios del contribuyente.
Certidumbre
La documentación es suficiente para comprender los efectos de la Normativa y el curso de acción que deben seguir los contribuyentes, o cómo se afectaría una planificación tributaria.
Incierta
La documentación no entrega certeza de las interpretaciones del S.I.I. en alguna planificación del contribuyente que sería contraria a la norma, pero cuya esencia envolvía una legítima razón de negocios. No hay documentación para realizar una planificación tributaria segura.
Inversiones afectadas
Las inversiones decaerían o preventivamente no se realizarían hasta tener mayor claridad del efecto normativo sobre los movimientos tributarios de las empresas.
Inversiones sin efecto
No se ven interrumpidas las inversiones ni habría un efecto contraproducente para los inversores. La normativa no frena ni es limitante de las inversiones.
Consecuencia Positiva
El país se ha beneficiado tras la normativa en términos económicos o de desarrollo estructural en el sistema tributario mismo. Los contribuyentes se han visto beneficiados por las delimitaciones de la normativa.
Consecuencia negativa
Los contribuyentes se han visto enfrentados a un panorama más dificultoso. La economía a nivel privado o público ha tenido efectos contrarios a los pensados tras implementar la normativa.
Útil
A pesar del poco tiempo en implementación, la normativa es útil o será útil para el país y su sistema tributario.
Modificación
A pesar de su utilidad o por la falta de ella, la normativa requiere de una modificación urgente o ser eliminada del sistema impositivo del país.


Normativa Antielusión
E 0
D 6
es una
Utilidad
E 0
D 3
es causa de
Modificación
E 3
D 1
es una
Útil
E 16
D 1
es causa de
Consecuencias
E 0
D 3
es una
Consecuencia negativa
E 9
D 1
es una
Consecuencia Positiva
E 7
D 1
es causa de
Limitación
E 0
D 4
es parte de
Planificación
E 0
D 5
es parte de
Incertidumbre
E 0
D 5
contradice
Inversiones
E 0
D 4
contradice
está asociado con
es parte de
Limitante
E 25
D 1
es una
No Limitación
E 7
D 1
es una
Planificación efecto positivo
E 6
D 1
es una
Planificación efecto negativo
E 23
D 1
es una
Certidumbre
E 5
D 1
es una
Incierta
E 17
D 1
es una
Inversiones afectadas
E 2
D 1
es una
Inversiones sin efecto
E 12
D 1
es una

4. Análisis de Entrevistas

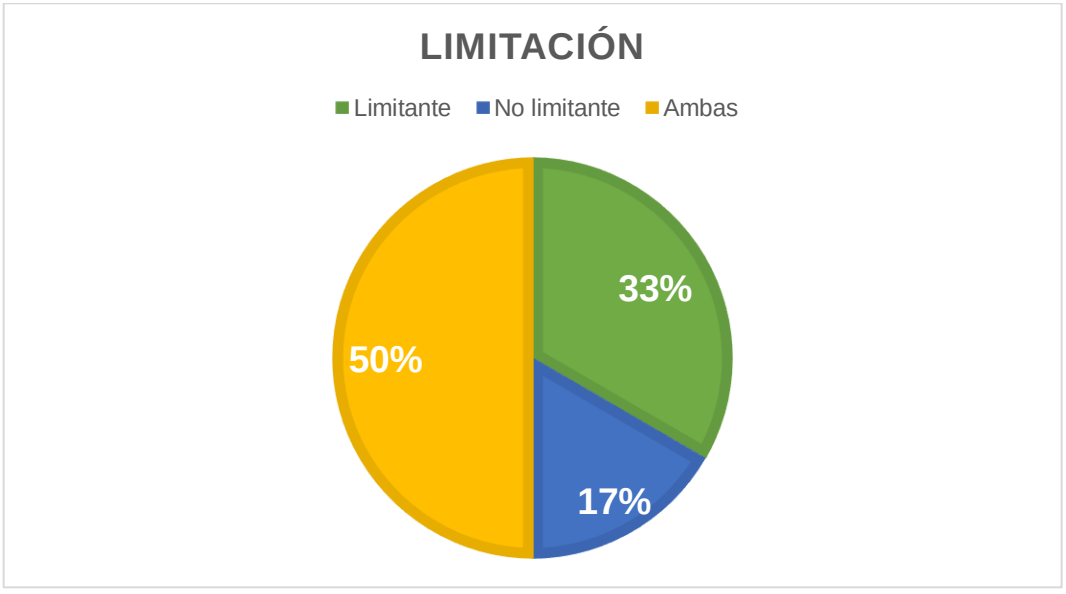
En cuanto a los resultados obtenidos mediante las entrevistas realizadas, y en base a las subcategorías preguntadas, se puede obtener los siguientes análisis:

4.1 Categoría 1. Limitación:

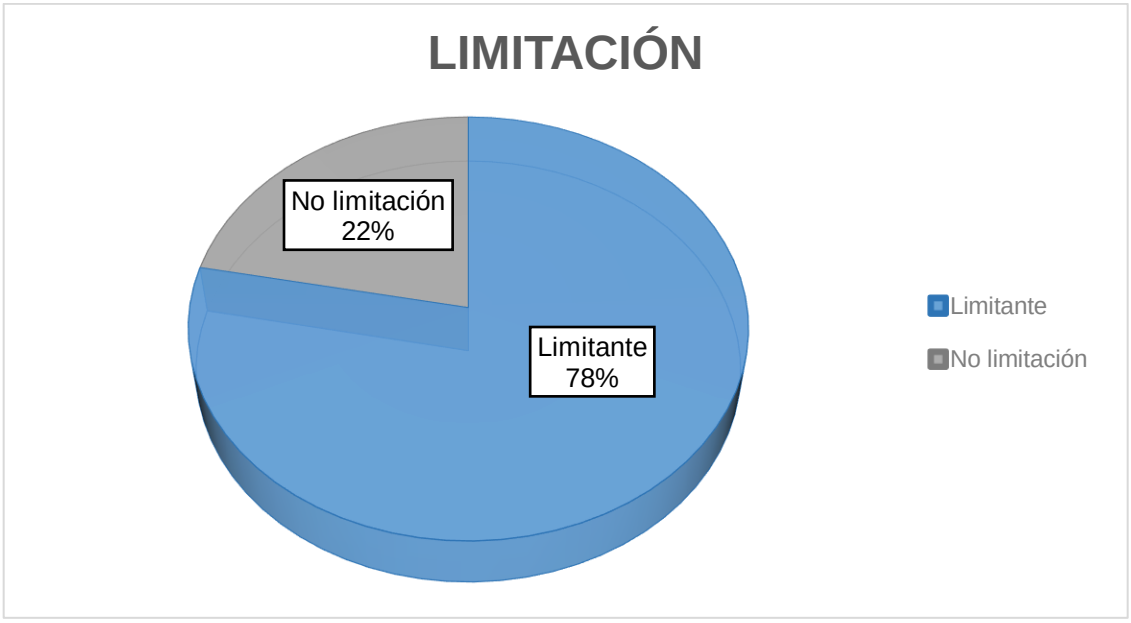
Subcategoría 1. Limitante: Han sido 5 de 6 entrevistados, quienes piensan la normativa es y podría ser una limitante al momento de desarrollar planificaciones tributarias.

Subcategoría 2. No Limitante: 3 de los 6 entrevistados consideran que a nivel país o llevado a su caso en particular, la normativa no sería una limitante para la planificación tributaria.

Se entiende, en consecuencia, que de los 6 entrevistados 2 consideran a la normativa como limitante sin importar la situación, 1 de los entrevistados la entiende como no limitante, y 3 de los entrevistados piensan que dependiendo de la situación podría llegar a ser una limitación o no limitación.



A lo largo de las entrevistas, la frecuencia de citas por parte de los entrevistados mencionando y entendiendo a la normativa antielusión como una limitación en una planificación tributaria fue de 25 veces; mientras que la mención de la normativa como no limitante a las planificaciones tributarias fue sólo 7 veces.



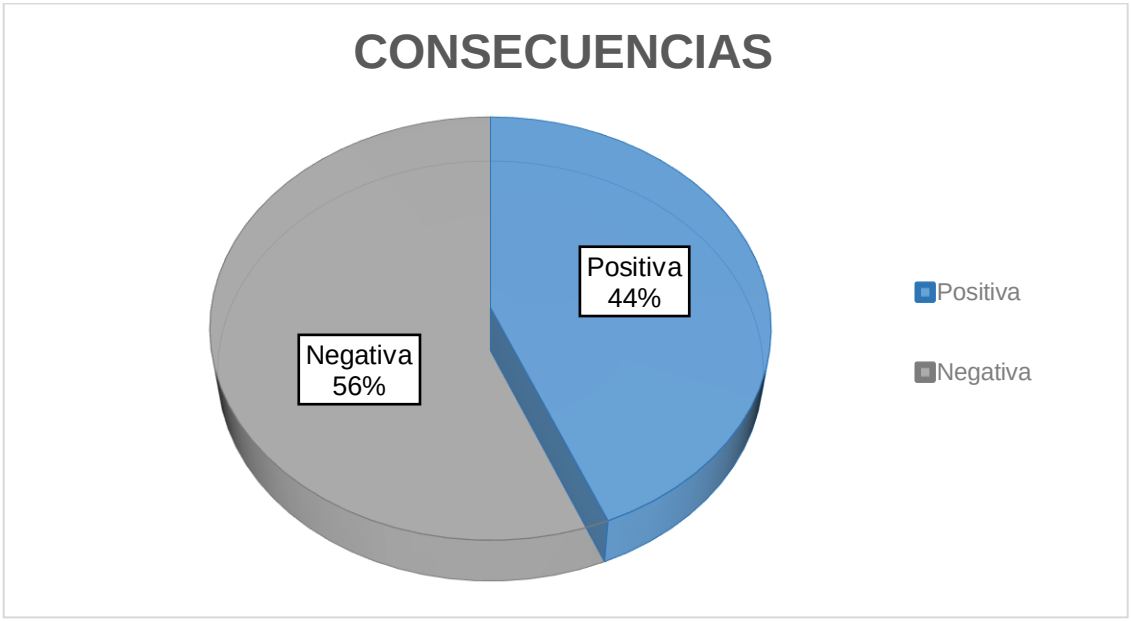
4.2 Categoría 2. Consecuencias:

Subcategoría 1. Consecuencia Positiva: Han sido 3 entrevistados de los 6 quienes consideran que la normativa antielusión ha generado consecuencias positivas para el país tanto económicamente como a nivel de planificación tributaria.

Subcategoría 2. Consecuencia Negativa: Han sido 3 entrevistados de los 6 quienes consideran que la normativa en estudio ha generado consecuencias negativas para el país al desarrollar una planificación tributaria.



A lo largo de las entrevistas, la frecuencia de citas por los entrevistados mencionando y entendiendo que la normativa antielusión generó consecuencias positivas para el país y/o una planificación tributaria fue de 7 veces; mientras que fueron 9 veces las ocasiones en que se mencionó por los entrevistados que la normativa antielusión generó consecuencias negativas al desarrollar una planificación tributaria.



4.3 Categoría 3. Inversiones:

Subcategoría 1. Inversiones afectadas: Han sido 2 entrevistados de los 6 quienes consideran que la normativa podría llegar a afectar las inversiones.

Subcategoría 2. Inversiones sin efecto: Han sido 5 entrevistados de los 6 quienes consideran que la normativa no generaría un efecto negativo o efecto alguno sobre las inversiones del país.

Se entiende, en consecuencia, que de los 6 entrevistados 1 consideran que la normativa podría potencialmente afectar a las inversiones dependiendo de la situación; 4 de los entrevistados consideran que la normativa no tendría efecto alguno sobre las inversiones, y 1 de los entrevistados entiende que - dependiendo de la situación del contribuyente - podría tener como no tener un efecto sobre las inversiones.



A lo largo de las entrevistas, la frecuencia de citas por los entrevistados mencionando y entendiendo que la normativa antielusión podría afectar las inversiones fue de 2 veces; mientras que fueron 12 las veces en que se mencionó que la normativa no tendría efecto alguno sobre las inversiones.

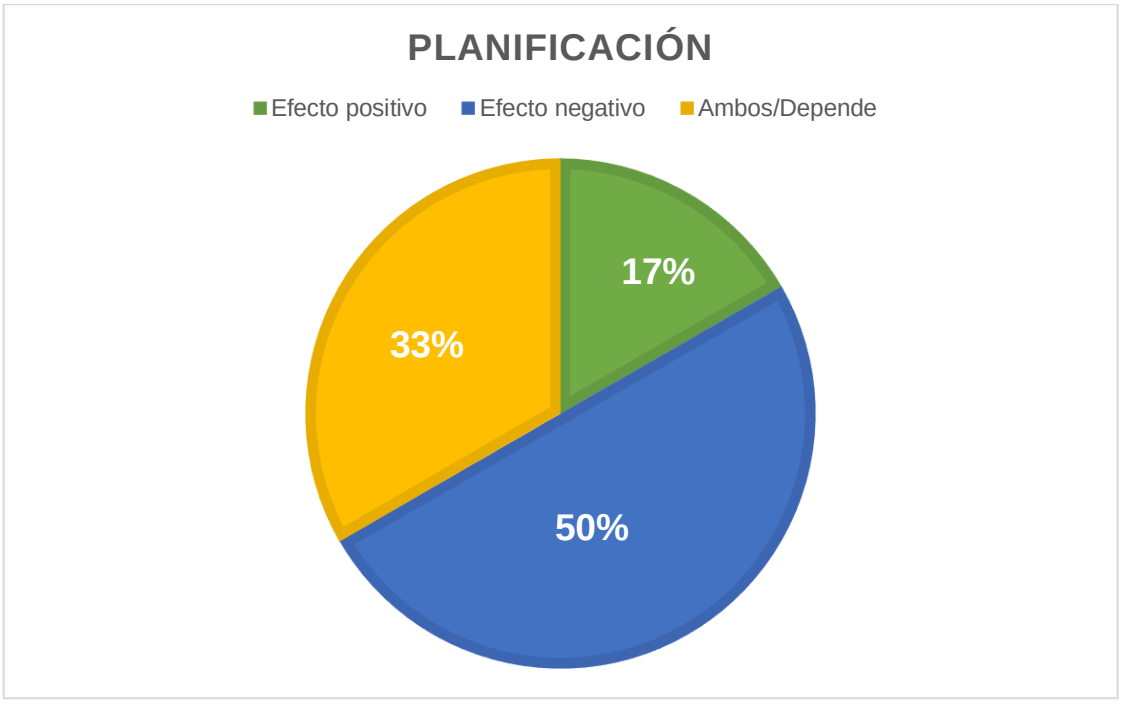


4.4 Categoría 4. Planificación:

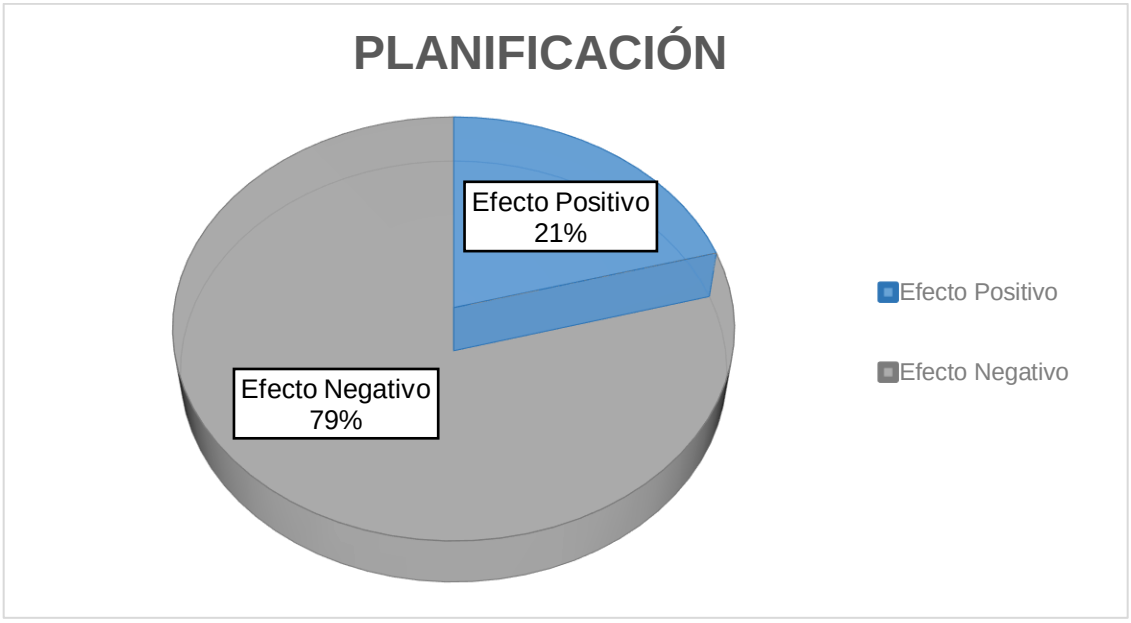
Subcategoría 1. Planificación efecto positivo: Han sido 3 entrevistados de los 6 quienes consideran que la normativa tendría un efecto positivo respecto de las planificaciones tributarias del país.

Subcategoría 2. Planificación efecto negativo: Han sido 5 entrevistados de los 6 quienes piensan que las normativa antielusión tiene y tendrá un efecto negativo al momento de planificar tributariamente.

Se entiende, en consecuencia, que de los 6 entrevistados 1 considera que la normativa tiene y tendrá un efecto positivo en las planificaciones tributarias; mientras que 3 de los entrevistados consideran que la normativa antielusión ha generado un efecto negativo al realizar una planificación tributaria. Por su parte, 2 de los entrevistados entienden que dependiendo de la situación en que se genera y por qué se realiza una planificación, la normativa podría tener un efecto positivo o negativo respecto de ellas.



A lo largo de las entrevistas, la frecuencia de citas mencionando y entendiendo que la normativa antielusión tendría un efecto positivo sobre una planificación tributaria fue de 6 veces; mientras que la mención a que la normativa tendría un efecto negativo sobre una planificación tributaria ascendió a 23 veces.

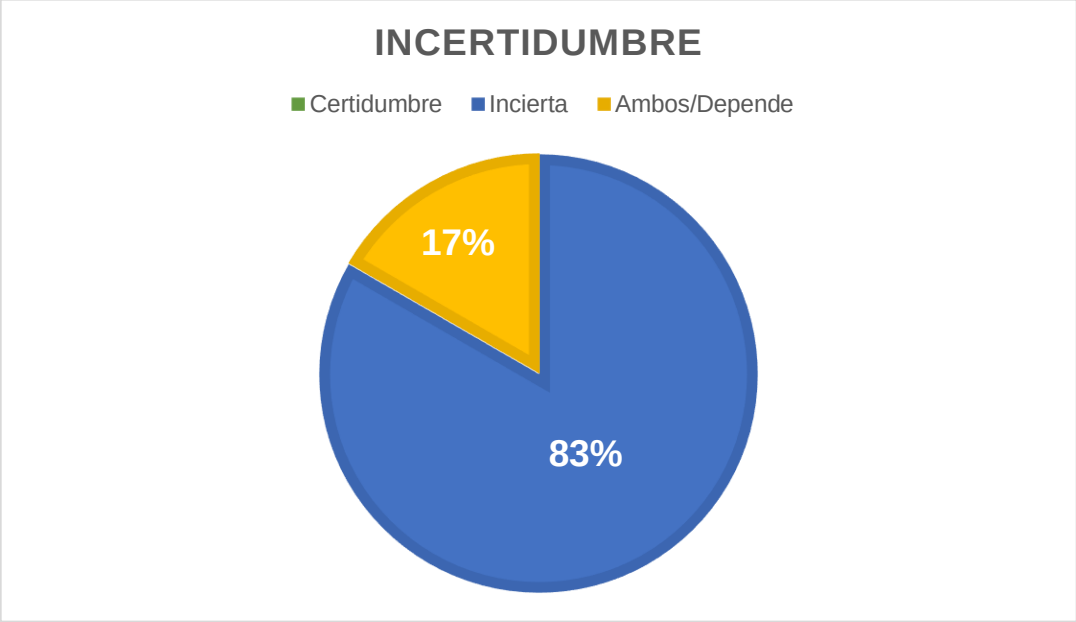


4.5 Categoría 5. Incertidumbre:

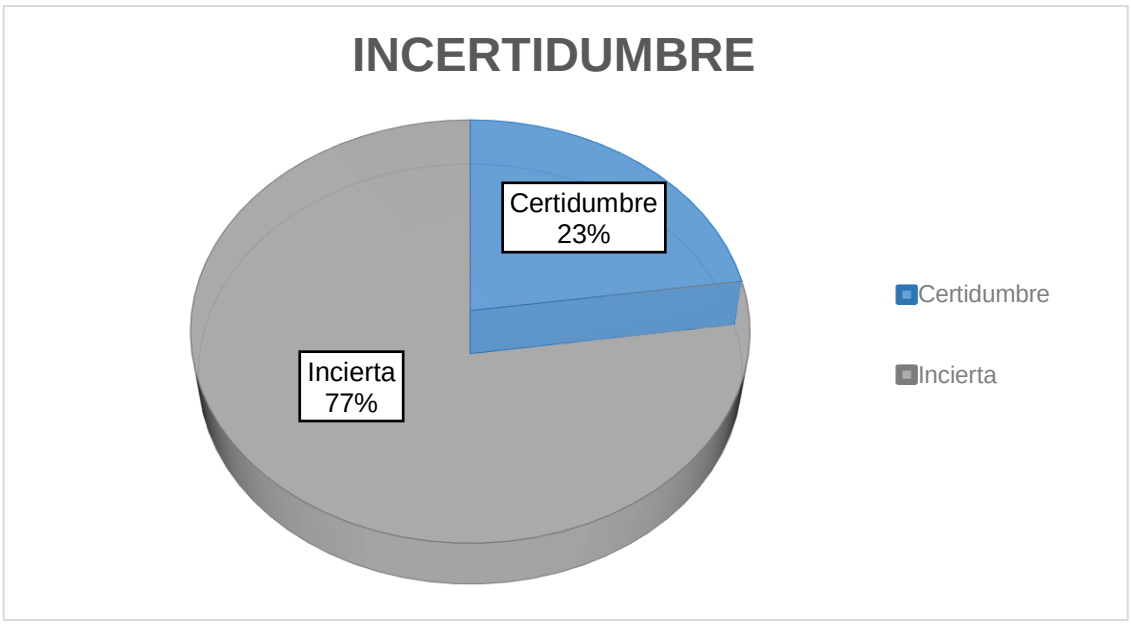
Subcategoría 1. Certidumbre: De los 6 entrevistados, sólo 1 de ellos ha considerado que hay documentación suficiente para tener una certeza respecto de la normativa antielusión y su interpretación sobre una planificación tributaria.

Subcategoría 2. Incierta: Los 6 entrevistados han considerado que la documentación entregada por el organismo administrativo no ha suplido la incertidumbre e incerteza respecto de la aplicación de la norma en una planificación tributaria.

Se entiende, en consecuencia, que de los 6 entrevistados ninguno considera en su totalidad que exista toda la documentación necesaria respecto de la normativa antielusión que permitiese al contribuyente entender el curso de acción de la norma y el efecto en una planificación tributaria. A su vez, 5 de los entrevistados consideran que no hay documentación suficiente para entender la interpretación que tendrían los organismos administrativos respecto de la normativa en una planificación tributaria. Por último, 1 de los entrevistados entiende que dependiendo de la situación, la documentación habida podría ser ya sea suficiente o insuficiente para entender qué interpretación daría el organismo administrativo frente a una planificación tributaria que podría estar infringiendo la norma.



A lo largo de las entrevistas, la frecuencia de citas por los entrevistados mencionando y entendiendo que la documentación entrega certeza o certidumbre respecto de la interpretación de la normativa en una planificación tributaria fue de 5 veces; mientras que se mencionó 17 veces que la documentación es incierta y por ende mantiene un ambiente de incertidumbre respecto del efecto que tendría una normativa sobre una planificación tributaria.

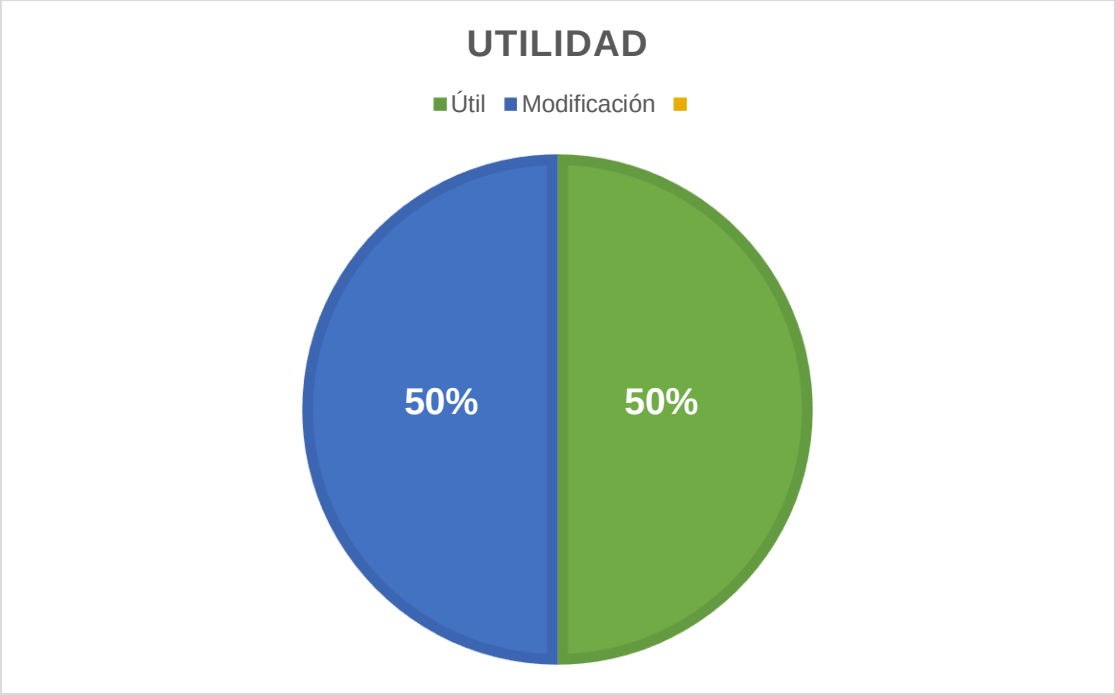


4.6 Categoría 6. Utilidad:

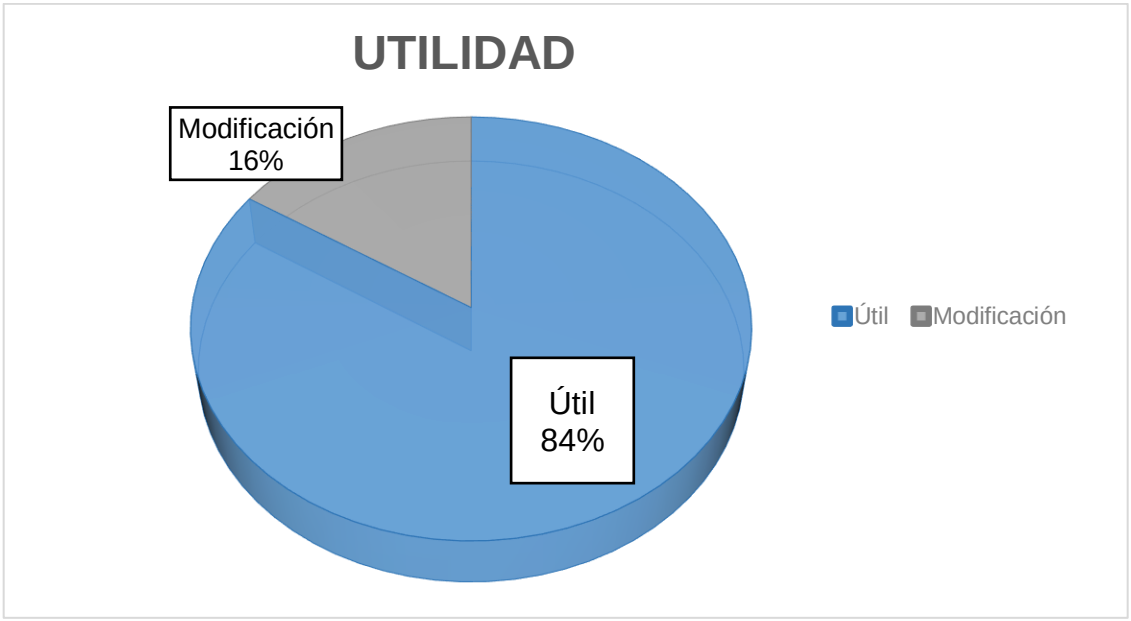
Subcategoría 1. Útil: De los 6 entrevistados, todos consideran que la normativa es y seguirá siendo de utilidad para el país y su sistema tributario.

Subcategoría 2. Modificación: 3 de los 6 entrevistados considera que a pesar de su utilidad, se requiere de una modificación o cambios que permitan solidificar el entendimiento de la normativa al hacer una planificación tributaria.

Se entiende, en consecuencia, que de los 6 entrevistados, 3 de ellos consideran que la normativa ha sido útil y que no requiere modificación alguna sobre su cuerpo normativo, tal como está implementado. Por su parte, otros 3 de los entrevistados entienden que a pesar de su utilidad a nivel país, sí requiere de una modificación que permita dejar en mayor entendido la aplicación de la norma al realizar una planificación tributaria.



A lo largo de las entrevistas, la frecuencia de citas por los entrevistados mencionando y entendiendo que la normativa antielusión debería ser modificada o perfeccionada fue de 3 veces; mientras que se mencionó 16 veces que la normativa antielusión es y será de utilidad para el país y/o una planificación tributaria.



Discusión de Resultados

A continuación se presentan los resultados en comparación a lo planteado en el marco teórico, a modo de poder desarrollar las conclusiones pertinentes a las preguntas más recurrentes a lo largo del estudio.

1. Resultados: Elusión lícita o ilícita

Yendo a la serie de definiciones, para muchos autores en doctrina, la elusión tributaria se contemplaba por medios o instrumentos lícitos, encontrando formas de reducir o diferir el tributo. Por ende, se contradicen de por sí con la mención de “ilícito” que se le ha dado a la elusión; más si era una de las alternativas negociables que poseía todo contribuyente al momento de gestionar sus tributos. La elusión constituye una herramienta que la ley claramente ha eliminado o más bien obstaculizado, puesto que es una herramienta que permite reducir o diferir el tributo sin llegar a constituir un delito tributario, convirtiéndose en una especie de “evasión lícita” más que la evasión tipificada por la ley como delito tributario, base fundamental de la normativa; siendo, entonces, licitud la palabra clave que esta norma de por sí elimina y tipifica estrictamente como contraria a la ley.

La doctrina misma ha contemplado la elusión como una vía de escape frente a la ley tributaria, una vía de escape lícita al encontrarse como una posibilidad plausible para el contribuyente, posibilidad que ahora se resta producto de la normativa antielusión pero que se condice con lo establecido regularmente en doctrina.

La misma esencia de elusión tributaria que dieron Ugalde & García para quienes ahonda más el sentido de la licitud que posee – o poseía – la elusión tributaria, estableciendo que esa licitud es tal siempre que se empleen formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho, sean frecuentes o no; lo que abre el espectro de que existe una elusión de carácter lícito incluso hoy con la normativa antielusión en nuestro ordenamiento jurídico; pero en un mismo sentido se puede entender que la elusión puede ser ilícita si las figuras

jurídicas que se emplearan no fuesen aceptadas por el Derecho, cosa que tras la Reforma no constituye una división plausible al considerar la elusión como ilícita a menos que traiga aparejada una legítima razón de negocios y tal razón de negocios sea el enfoque principal tras una planificación.

Repasando la sentencia de rol N°4.038-2001, Tal sentencia menciona que la elusión *"no tiene que ser necesariamente antijurídica"*, con lo cual hace – de forma implícita – la distinción entre elusión lícita y elusión ilícita, cosa que ratifica tras señalar que puede existir en los hechos *"finalidades ajenas a la elusión de impuestos".* Dándole así, en consecuencia, la posibilidad al contribuyente de eludir los tributos siempre que esta acción no haya sido la finalidad principal al momento de gestionar una empresa en cuanto al pago de sus impuestos se refiere y abriendo el espectro a lo que hoy en día se conoce como la legítima razón de negocios.

En consecuencia, la elusión lícita está conceptualizada como un fundamento de libertad del contribuyente o asesor tributario para desarrollar actividades económicas, volviendo legítimo que el contribuyente, amparado por la ley, organice sus negocios disminuyendo su carga impositiva al usar herramientas jurídicas lícitas, cosa que se condice bastante con lo que se entiende como planificación tributaria. Es decir, ya no es latente la posibilidad de utilizar como herramienta la elusión tributaria si no surge como consecuencia de un movimiento empresarial con una legítima razón de negocios, expresión que la circular y en definitiva la ley no trata expresamente, pero se entiende que la ausencia de la legítima razón de negocios genera un abuso o simulación de dichas figuras.

El punto fundamental tras la licitud es que las ventajas tributarias, y la potencial elusión, sean una consecuencia de los negocios empleados y no el objetivo de la planificación misma. Siendo así, la licitud de la elusión ya no es tal y lo contemplado en doctrina ha quedado como teoría antigua, toda vez que no se contempla por parte de la normativa una elusión de carácter lícita sino una elusión de carácter consecuencial a un movimiento empresarial sin objetivo tributario; por tanto, si la elusión es el objetivo de una planificación, de inmediato será tratada como ilícita al amparo de la ley.

2. Resultados: Elusión ante una Planificación Tributaria. Normativa como limitante

La normativa antielusión establece el precepto de que la elusión tributaria corresponde a un abuso o simulación de las formas jurídicas. Por tanto, frente a las conductas elusivas de los contribuyentes y con la armonía de intentar evitar la realización de ésta, es que la ley ha sido creada.

Esto coarta la libertad del contribuyente a gestionar sus tributos, pues cualquier intención de disminuir o diferir la carga impositiva se consideraría un acto de mala fe y consecuentemente, un acto de elusión, dejando sin efecto lo que la doctrina entendía hasta entonces lo que era elusión tributaria, siendo esta última una de las bases esenciales de toda planificación tributaria que se realiza al reorganizar una empresa, razón que hace entender todavía más que tras la inclusión de la normativa y su tipificación de qué es "elusión tributaria" se está limitando la planificación tributaria toda vez que se reorganice una empresa, porque se estaría adoleciendo de eludir tributos implícitamente.

Es más, la circular 65 deja esto en evidencia expresa pues destaca que la astucia en la elusión de la ley tributaria perdió sustento, y expone:

> *si había alguna duda sobre esta materia, es ahora evidente que quedó sin sustento positivo alguno la doctrina en virtud de la cual la astucia en el uso de las formas jurídicas podía justificar una vulneración de las normas legales tributarias, quedando en todo caso siempre resguardada la legítima posibilidad de todo contribuyente de optar por las alternativas legales o combinación de aquellas que parezcan más adecuadas y eficientes desde un punto de vista tributario, pudiendo significar aquello reducir, diferir o eliminar la carga tributaria, cuando en ello no exista abuso o simulación.*

Una contradicción cierta que deja en un clima de mayor incertidumbre al contribuyente, pues establece que el uso astuto de las formas jurídicas ahora es considerado elusión, que por su parte eludir significa abusar o simular de las figuras tributarias, y que éstas son tales toda vez que se reduce, difiere o se impide el nacimiento de una obligación tributaria;

volviéndolas ilegales y coartándolas a no poder ser al estar sancionadas, pero por otro lado abre la posibilidad de la existencia de aquéllas dejando inferir que serán tales cuando haya una legítima razón de negocios, y que esta última sea la razón principal en algún movimiento empresarial o reorganización de una empresa y la reducción, diferimiento o eliminación del tributo sea sólo una consecuencia del hecho o acto principal, no el acto en sí. Entonces, aumenta la incertidumbre respecto de la posibilidad que tienen los contribuyentes en realizar planificaciones tributarias, concepto que de por sí y producto de la inclusión de esta normativa debiese reanalizarse o reconceptualizarse.

A su vez, si bien la normativa antielusión se encuentra tipificada ya en la ley y pormenorizada en la circular 65 del S.I.I., de todas formas sigue siendo un tema que genera incertidumbre a todo contribuyente y un freno a cualquier tipo de planificación empresarial y consecuentemente limitante de una planificación tributaria, así es como la abogada Fuensalida (2016) en preciso a esta situación en entrevista para el periódico El Pulso, menciona:

> *(…) a pesar de los cambios, éstos no fueron suficientes en materia de la norma antielusión para dar claridad jurídica al contribuyente. A su juicio, hay error de concepción en pensar que el sólo hecho de pagar legítimamente menos (impuestos), sea susceptible de ser calificado como elusión. (p. 26)*

Entonces, no es menor que un contribuyente ante el temor de ver sus actividades como elusivas no realice una planificación tributaria sin asesorarse fuertemente y a detalle, cosa que claramente podría devaluar cualquier potencial inversión futura ante el miedo que dichas planificaciones a ojos del Servicio de Impuestos Internos sea con fines elusivos y por ende con motivos de ser sancionada.

El mismo abogado Aste (2015), para el Diario Financiero, indicó *"¿Por qué se incorpora una norma que indica que las sociedades de inversión pueden calificarse como elusivas? Si existe libertad económica, ¿por qué se priva a las personas de elegir la estructura jurídica que quieren utilizar para hacer sus negocios?"* (p. 20). Esto mismo reafirma el hecho que cualquier inversión o planificación empresarial realizada por el contribuyente a día de hoy abre el espectro de que sea elusiva y consecuentemente infringe la normativa antielusión, lo que llama a que ante la posibilidad de que haya una planificación esta no se realice

porque las mismas sociedades de inversión son vistas por la ley como elusivas. A su vez, destaca claramente que la ley ratifica que hay libertad económica, cosa que reluce en el artículo 4°bis señalando que *"es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria."* Sin embargo, esta legítima razón de negocios se ve limitada al quedar al amparo de la interpretación subjetiva del Servicio de Impuestos Internos y Tribunales Tributarios y Aduaneros, tal legitimidad en los negocios; coartando de tal modo las opciones de los contribuyentes o potenciales posibilidades que tendría al planificar tributariamente.

Aún hay cuestionamientos e incertidumbre, siendo muchos de ellos centrados en la posibilidad de los contribuyentes al realizar planificaciones tributarias, más si esta normativa lo que busca es aumentar la recaudación tributaria. El mensaje presidencial del Proyecto de Ley de Reforma Tributaria establecía que la idea esencial estaba en aumentar la recaudación con el propósito de resolver las brechas de desigualdad, sentenciando que según la estructura de nuestra carga tributaria, la elusión hace que nuestro sistema tributario no contribuya a mejorar la distribución del ingreso. Esto porque, según Boletín de Proyecto de la Reforma Tributaria *"… la elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quieres tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde"*. Reafirma de esta manera que no sólo busca una recaudación fiscal, sino que dentro del proyecto mismo se ve que de una manera u otra acaba por ser limitada la planificación tributaria que realice un contribuyente al contemplar la normativa antielusión en nuestra legislación.

El enfoque al momento de planificar tributariamente debe estar sobre las herramientas otorgadas por la ley más que la planificación en sí; para así no cometer el error de que el Servicio de Impuestos Internos determine que se está abusando o simulando de tales herramientas producto de los efectos tributarios favorables que se generan para el contribuyente. La planificación tributaria es una herramienta esencial para toda empresa que está funcionando en un mercado competitivo y de constantes cambios; por lo tanto, la doctrina ha entendido vía conceptos que hay una vinculación directa entre una planificación tributaria y maximización de recursos, y siendo así la maximización misma se produce vía ventajas tributarias obtenidas por formas jurídicas contempladas en la ley misma.

A su vez, siempre habrá elementos tributarios, siempre habrá un factor tributario ante la utilización de las herramientas que otorga la misma ley al contribuyente para desarrollar sus negocios. El punto es demostrar que hay otros efectos más importantes que el efecto tributario y que en consecuencia no existe abuso tributario alguno, lo que genera un problema al momento de planificar tributariamente, pues demostrar motivaciones ante un Servicio o Tribunal que tiene como medio de prueba su propia interpretación, no es alentador.

Ahora bien, ¿está acaso una planificación tributaria limitada tras la inclusión de la normativa antielusión a nuestro sistema tributario? Entendiendo que una planificación tributaria, en palabras de una serie de autores postulados en el Marco Teórico concluían que:

- Es un derecho de todo contribuyente
- Es lícita
- Utiliza las herramientas entregadas por la ley
- Busca obtener una maximización en la riqueza de quien la emplea

Entonces, considerando que antes de la inclusión de la normativa en estudio, la elusión tributaria se veía como lícita, el espectro de aplicación de una planificación tributaria era mucho más amplio y esa amplitud estaba dada por la misma licitud de la elusión; pero tras la inclusión de tal normativa, es que ve limitada toda vez que de realizarse una planificación tributaria, teniendo como base que una de sus herramientas principales es eludir un tributo de modo legítimo, tal cosa ya no es tal en nuestro ordenamiento jurídico al volver ilícita la elusión. Siendo, por tanto, la ilicitud de la elusión contemplada en la normativa la limitación misma sobre una planificación tributaria.

El precepto “economía de opción” utilizado por una gran cantidad de autores en doctrina, es un sinónimo de planificación tributaria y reafirma con convicción que al momento de no realizar un pago de tributos producto de una planificación tributaria, ella está apegada a ley y ha sido permitida por el legislador mismo, haciendo que el asesor tributario se valga de las distintas herramientas de planificación tributaria para eludir tributos de una manera lícita y buscando una mayor eficiencia para la empresa. Entonces, la planificación tributaria es un planeamiento de los tributos en forma legal, a través del cual un contribuyente puede organizar sus negocios de modo conveniente, utilizando las distintas figuras entregadas por

la ley sin evadir los tributos, sólo eludiéndolos; por lo tanto, era una alternativa para el manejo de los tributos de los contribuyentes.

El hecho de que la planificación tributaria está limitada al considerar que su ámbito de aplicación está en el uso de distintas alternativas lícitas de organización de los negocios, y dentro de las figuras con que se puede organizar un negocio, estas aluden consecuentemente a eludir tributos, se tornarían ilícitas y se vería limitada la libertad que una planificación poseía antes de la normativa antielusión. Si autores como Ugalde y García establecen que la planificación *"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" ,* y entendiendo que una planificación se implementa a nivel de empresa para estructurar y gestionar la carga tributaria, se ve cómo esa planificación se limita toda vez que ya no se permite prevenir o postergar la ocurrencia del hecho gravado al estar abusando de la norma tributaria bajo el concepto de la ley.

Vergara, S. en su libro "Planificación Tributaria & Tributación" hace entender que toda planificación tributaria será tal sólo cuando sea realizada como una conducta lícita, y si una herramienta de planificación recayera en la postergación de un tributo podría ser interpretada por el Servicio de Impuestos Internos y posteriormente por el Tribunal como una elusión tributaria, y en consecuencia sería de carácter ilícito – aún sin serlo -. Entonces se entiende por qué se ve limitada producto de la normativa antielusión una planificación tributaria, y cómo esa misma limitación haría que el crecimiento de las empresas o la maximización de sus riquezas pudiesen verse reducidas al reducirse las opciones de libertad.

Si bien, el mismo Gobierno menciona que una empresa puede organizarse porque:

> *"(…) reconoce a los contribuyentes la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, con sus respectivos efectos jurídicos, económicos y tributarios, para realizar y cumplir aquellos fines prácticos que se propone alcanzar. Lo anterior implica que un contribuyente puede elegir válidamente aquellas opciones que entrega la ley, que impliquen un menor pago de impuestos, siempre que no se vulnere la ley tributaria mediante actos elusivos constitutivos de abuso o simulación."*

Esa legítima razón de negocios o postergación se ve acortada o limitada, toda vez que la elusión ya no constituye una herramienta lícita para el contribuyente, y dichas menciones del Gobierno se vuelven contradictorias al amparo de lo que propone el mismo Código Tributario.

A modo de resumen, los autores de por sí, como se ha mencionado y repetido, validan que la elusión tributaria era una herramienta lícita de planificación tributaria, toda vez que el contribuyente tenía el derecho de elegir cómo manejar su empresa y haciendo caso a los turbulentos cambios del mercado, planificar a modo de continuar siendo competitivos y aumentar sus beneficios sin llegar a evadir la ley tributaria, sino tan sólo eludirla. Ahora, tras la inclusión de la normativa antielusión esta idea de elusión se ha vuelto ilícita, y esa misma ilicitud es la que limita una planificación y en consecuencia, las mismas contradicciones entre lo establecido en el Código Tributario y su interpretación en voz de la Circular 65 del Servicio de Impuestos Internos, son los que generan el clima de incertidumbre, ante un adolecimiento de infracción a la normativa en estudio.

3. Resultados de Entrevista

3.1 Resultados Categoría 1: Limitación

¿Qué busca esta categoría? *Esta categoría pretenderá entender, a juicio de los entrevistados, si la normativa actual ya ha generado o posee una suerte de generar una limitación no sólo a nivel de planificación, sino también de actuación frente a asesorías tributarias.*

Resultados de entrevistas

En base a las respuestas proporcionadas por los entrevistados se puede discernir y relucir que la limitación es un tema recurrente dentro de la conversación misma al tratar normativa antielusión; sin embargo, también se puede comprender que lo reciente de la normativa causaba en un comienzo ese entendimiento de limitante sobre cualquier tipo de actuación por parte de la empresa o de planificación misma. La consciencia de las empresas y los entrevistados respecto de las facultades nuevas poseídas por el Servicio de Impuestos Internos es base para desarrollar una gestión apropiada, y a su vez base para desarrollar negocios. La mayoría de entrevistados se mostraba lo suficientemente informados para dar una respuesta respecto al panorama actual que acaece al sistema tributario chileno.

Si bien, cae una suerte de dificultad para quien ve de cierto modo “atadas sus manos” al momento de renegociar, organizar o reorganizar su empresa; cae sobre una base de entendimiento tras la normativa más que una idea de obstaculizar los cursos de acción del contribuyente, y la mayoría de ellos lo planteaba así.

Bien lo dice uno de ellos, *“se busca una mejor razón de negocio y sustancia económica”*, todo en base a un mejor entendimiento y comprensión de la normativa. Si bien, la normativa práctica y teóricamente se convierte en una nueva limitación al momento de desarrollar una planificación tributaria, parece aparecer como una suerte de ordenadora dentro de los movimientos de un contribuyente. No hay una mayor limitación para lo que solían hacer

usualmente las empresas, siempre que constituya una “legítima razón de negocios” los movimientos, transacciones y reorganizaciones constituidas por las empresas no se han visto limitadas en su curso de acción, ni ven mayores procesos de cuestionamiento o fiscalización sobre éstos.

Entender que toda planificación tributaria y movimiento que genere efecto alguno sobre la empresa como un todo requiere de un análisis previo por parte de un experto en la materia, considerando a su vez que la normativa trae consigo no una cuota de limitación sino de orden frente al qué hacer y qué no hacer, dichos efectos podrían verse involucrados con la normativa y en consecuencia determinar las tareas permisibles para la empresa o bien, la mejor manera de desarrollar nuevas alternativas que no vean involucrada la imagen de esta última, ni así la imagen de su asesor o entidad asesora.

En consecuencia, a entendimiento de los entrevistados, la normativa antielusión sí constituye una limitación para una planificación tributaria, y tal limitación está arraigada al entendimiento de la normativa misma y a la interpretación que dé el Servicio y Tribunales respecto a la razón legítima de negocios tras la planificación que genera efectos tributarios favorables para el contribuyente.

3.2 Resultados Categoría 2: Consecuencias

¿Qué busca esta categoría? *Desarrollar qué consecuencias trae para el panorama nacional, tanto empresarial como económico, la implementación de la normativa en nuestro país.*

Resultados de entrevistas

Hay consenso respecto al impacto que tendrá para la recaudación fiscal, en cuanto a que la normativa sí permitirá generar una mayor recaudación de tributos para el Fisco reflejado en el aumento del pago en los impuestos, esto en consideración a que se ilegalizó el curso de acción elusivo para las entidades en cuanto a movimientos tributarios que con anterioridad les hacía valerse de ciertas ventajas o beneficios tributarios, determinando una menor recaudación para el Fisco.

Desde el punto de vista fiscal entonces, hay un consenso respecto a que el impacto y consecuencia es una positiva, y generó un parámetro de implementación más adecuado y cuadrado en cuanto a qué movimientos son permisivos de realizar para una empresa cuando de tributos se refiere.

Ya sea porque aún es reciente la normativa, porque no hay dictámenes o resoluciones por parte del Tribunal Tributario y Aduanero, o porque simplemente los entrevistados no se han enfrentado a la situación de estar contrariando la normativa en estudio, es que no hay efecto concreto y determinante que otorgue una base sobre la cual discutir.

Uno de los empresarios es quien suele encontrarse más temeroso o reacio ante la normativa, considerando que entiende a tal como una limitante frente a lo que podría ser alguna reestructuración, siendo por tal una consecuencia negativa para sus negocios; pero más bien, la desarrolla desde un punto de vista teórico más que de experiencia práctica, e incluso más desinformada que con una base sólida.

En cuanto a niveles macros del mercado, los entrevistados coinciden que todo dependerá de la misma empresa. Lo más recurrente y remarcante es la legítima razón de negocios

que se encuentra asociada al desarrollo de la empresa en sus planificaciones tributarias, o en sus movimientos tributarios que podrían verse afectados por la normativa antielusión, pero coinciden que en definitiva dependerá del trasfondo que las empresas otorguen a las distintas planificaciones que realicen.

Entendiendo que los tributos en la recaudación fiscal aumentarán, está claro que las entradas de capital podrían verse afectadas generando una potencial de menor rentabilidad para las empresas; pero a su vez, es una situación que aún no se puede corroborar más allá de la especulación de los mismos participantes.

En definitiva, la normativa antielusión posee consecuencias negativas que están arraigadas hacia el plano de lo privado y los movimientos que tendría una empresa al momento de planificar tributariamente; mientras que, serán positivas las consecuencias de la normativa desde un punto de vista macro respecto al incremento que generará en la recaudación fiscal.

3.3 Resultados Categoría 3: Inversiones

¿Qué busca esta categoría? *Comprender qué efecto ha tenido o podría tener respecto de las inversiones en empresas por parte de inversores extranjeros o nacionales, la implementación de la normativa misma.*

Resultados de entrevistas

Lo reciente de la normativa es un punto fuerte para determinar si hay algún efecto en las inversiones y las empresas; siendo el enfoque de las respuestas el comportamiento de las empresas mismas más que algún efecto potencial de la norma sobre las inversiones, ya sean propias o ajenas. Eso sumado a una cuota de especulación teórica por parte de los entrevistados o más bien, conclusiones lógicas en base al entendimiento que se tiene respecto de la normativa en estudio.

La incertidumbre jugaría un papel fundamental en las inversiones, pero también jugará un papel de efecto si esos inversionistas buscan obtener retornos en base a prácticas tributarias elusivas que ya no son consideradas legales, así como si las empresas – previo a la normativa – se aprovechaban de ciertos parámetros jurídicos ya ilegales, que les permitían eludir tributos con el objeto de abaratar costos.

Todo cae, una vez más, en el espectro del entendimiento y estudio que se tenga de la normativa misma. Si hay una comprensión vasta sobre ella, se conoce cuáles son sus nuevas limitantes y qué es – a vistas de la ley – una práctica ilegal cuando se trata de tributos y planificaciones tributarias; consecuentemente no habría un efecto claro ni un efecto sobrecogedor respecto de las inversiones.

Incluso, el entrevistado más reacio a la normativa ha determinado y concluido que el efecto que podría tener la normativa sobre las inversiones es prácticamente nulo, y que todo cae en un plano de entendimiento de la normativa misma y el cómo aquélla podría llegar a afectar algún movimiento tributario que podría adolecer de ser elusivo.

En consecuencia, la normativa antielusión no generará efecto alguno sobre las inversiones. Toda vez que, la esencia de la realización de una inversión está dado mayormente por una legítima razón de negocios, y no constituye ni debería constituir como objetivo el obtener un beneficio tributario con ella.

3.4 Resultados Categoría 4: Planificación

¿Qué busca esta categoría? *Comprender cómo ha afectado, al momento de desarrollar específicamente una planificación tributaria, la implementación de la normativa. Tanto las limitantes como los beneficios que podría acarrear ésta.*

Resultados de entrevistas

El consenso de los entrevistados recae en el hecho de que la normativa se ha convertido en una limitante de una planificación tributaria entorpeciéndola y a su vez, volviendo más dificultoso el área sobre el cual se puede planificar a nivel empresarial, porque tales planificaciones deberán adecuarse de modo que la legítima razón de negocios sea el motivo principal en las planificaciones o reorganizaciones, y que la tributación beneficiosa para el contribuyente sea una mera consecuencia del negocio realizado.

Si bien, reconocen que se aclara el panorama al momento de escriturar la normativa, dejando en evidencia qué cursos de acción seguidos por el contribuyente son elusivos y por tanto ilegales; a su vez, deja en evidencia que dependerá del asesor tributario el determinar qué razón de negocios seguir, qué razón legítima de negocios se podría desarrollar para avalar y evidenciar un sustento sólido respecto a los movimientos tributarios que coincidan con la planificación misma.

A su vez, por parte del sector empresarial la visión está más reacia; si bien esclarece que la normativa genera una base sobre la cual actuar, también evidencia que la normativa misma entorpece demasiado lo que podría ser una planificación tributaria, generando unas

limitantes implícitas producto de la misma incertidumbre de qué constituiría una “legítima razón de negocios” que pudiese sustentar tales movimientos tributarios.

Por ende, la conclusión más clara para los entrevistados va más allá de la planificación misma y se enfoca en la experticie del asesor tributario para poder desarrollar o encontrar una razón lo suficientemente sólida que haga entender que los movimientos tributarios en beneficio a los contribuyentes son una suerte de segundo plano frente a las razones del negocio mismo.

3.5 Resultados Categoría 5: Incertidumbre

¿Qué busca esta categoría? *Entender si los dictámenes de circulares y oficios por parte del S.I.I. han permitido comprender en mejor medida el desarrollo e implementación de la normativa dentro del país, o si aún existe un aire de incertidumbre respecto a su aplicación y las sanciones acarreadas por esta última.*

Resultados de entrevistas

La prontitud es clara evidencia de la incertidumbre tras la normativa. Si bien, la coincidencia en respuestas de los entrevistados va por un tema de lo reciente de la normativa, también están de acuerdo en que las circulares, oficios, dictámenes y resoluciones que desarrollan el tema son mínimos, muy escasos o nulos como para fundamentar una opinión con mayor base.

El hecho de que los Tribunales no hayan dictaminado aún respecto a movimientos que sean considerados abusivos o simulados, les hace entender que requieren de algún dictamen en concurrencia a la normativa antielusión que evidencie la posición tomada por Tribunales cuando se trata de términos interpretativos. Que no haya mayores bases que diluciden los hechos concurrentes, los impuestos eludidos, consecuencias ante tales hechos y dictámenes que verifiquen y apoyen lo escriturado en la normativa y lo desarrollado como potencial sanción, aumentan la incertidumbre a opinión de los participantes.

Lo anterior sumado a tan sólo la Circular N°65, N°41 y N°42, y lo básico del catálogo de esquemas tributarios; que son parámetros interpretativos del Servicio respecto a qué se debe entender por normativa antielusión, legítima razón de negocios y los efectos acarreados para quienes decidan hacer caso omiso o más bien, incurran en violaciones de tales preceptos siguen siendo escasos; son aún escasos como para pretender poseer una certeza respecto al curso de acción interpretador por parte del órgano administrativo al planificar tributariamente.

Ante lo escaso del material y lo abierto a interpretación que ciertos pasajes poseen, eso sumado a la nula implementación práctica producto de lo reciente en su implementación teórica, hacen entender – a juicio de los entrevistados – consensualmente, que la normativa se llena de incertidumbre aún tanto a ojos de quienes son asesores en el rubro, así como de quienes son contribuyentes frente al Servicio.

3.6 Resultados: Categoría 6. Utilidad

¿Qué busca esta categoría? *Comprender si la normativa misma es de utilidad para el país, o los beneficios que acarrea ésta; o si bien, requiere de un cambio fuerte o eliminación del cuerpo legislativo impositivo.*

Resultados de las entrevistas

Se ha visto la normativa enfrentada al tema recurrente de prontitud, frescura e incertidumbre; tanto a nivel aplicación como teóricamente. Esto ha resultado que, ante la falta de base y de cursos de acción respecto de la normativa sobre los cuales dar una opinión con base, los entrevistados no tengan el material básico para determinar a ciencia cierta si la normativa es una herramienta útil para el país y sólo especulan en consideración a lo que conocen de la normativa, que ésta beneficiará en términos de recaudación de impuestos o aumento del presupuesto fiscal guiado por el pago de impuestos de contribuyentes anteriormente elusivos.

Todo se basa en un espectro de especulación, en base a las circulares y lo que se entiende por la normativa se ha podido determinar o especular respecto de una potencial consecuencia y por ende dilucidar si la normativa podría llegar a ser útil o requerirá de modificaciones.

Hay consenso en el sentido de que la falta de aplicación práctica constituye una falta de base sólida para opinar. La utilidad se ha visto en la tipificación de la normativa misma porque es un paso a vías de desarrollo de un Estado con un sistema tributario más claro y firme; pero la falta de practicidad de la normativa por lo que significaría para el Servicio de Impuestos Internos hacen entender que más que un cambio de núcleo requiere de mayores circulares que solidifiquen la base misma de la aplicación de la normativa.

Hay opinión coincidente en cuanto a lo beneficioso para el Fisco de la normativa, dejando en claro que ante cualquier abuso o simulación en términos elusivos por parte del contribuyente, éste se encontrará sancionado y por ende coarta a esos contribuyentes a evadir o eludir en vías de solamente evitar pagar un tributo de por sí obligatorio. En vías de obtención de recursos que permitan solventar programas que van en beneficio de la comunidad, es necesario reunir los tributos que legalmente le corresponden al Fisco, y hay consenso en tanto a que tal normativa permite aumentar la recaudación en vías a cumplir tales propuestas.

El tema en juicio que destacan es el sistema tributario del país que conllevó a estructurar tal normativa producto de los altos niveles de evasión y elusión por los contribuyentes; un sistema tributario que reconocen está intentando reestructurarse vía nuevas normativas. A su vez, es concurrente el consenso en cuanto a la modificación de la normativa misma y no su eliminación, pues más que para eliminar es para perfeccionar lo ya determinado. Modificaciones en forma de nuevos articulados o dictámenes que permitan reducir la dificultad de aplicabilidad – tanto para el Servicio como para el contribuyente -, hasta la cuota de inseguridad que genera producto de esa misma falta de aplicación y, en consecuencia, falta de base para actuar.

Conclusiones

A lo largo de esta investigación se procuró responder tres cuestionantes:

1. La elusión es lícita o ilícita.
2. La normativa antielusión es o no es, una limitación para una planificación tributaria
3. El efecto sobre una planificación tributaria producto de la normativa antielusión

Es claro que en la práctica los contribuyentes intentan desentenderse de las obligaciones impositivas, y por ende de su pago de impuestos. Los medios que suele usar son: evasión, elusión y planificación tributaria.

La evasión, determinantemente, es la resistencia al pago de impuestos de modo ilegal, siendo ilícita en las herramientas que se utilizan para evadir los tributos y por tanto ser considerada como un delito tributario al amparo de la ley.

Por otro lado, se encuentra la planificación tributaria, cual sigue siendo - a pesar de la normativa - un medio de elección libre del contribuyente a utilizar alternativas tributarias lícitas a modo de maximizar su riqueza a través de alguna ventaja tributaria contemplada por la misma ley.

La doctrina estaba, mayormente, en consenso respecto a que la elusión – antes de la inclusión de la normativa – era una herramienta lícita, toda vez que era no más que el uso de figuras jurídicas contempladas en la ley a modo de postergar o reducir el pago de tributos.

Si bien, se ha determinado que aún hay una diferencia clara entre evasión y elusión, siendo el primero un delito tributario y el segundo una mera infracción tributaria, el campo de discusión respecto a la licitud o ilicitud de la elusión se ha reducido, o incluso eliminado. La normativa antielusión deja en claro que la elusión siempre será considerada como ilícita o una falta a los principios tributarios; mientras que los beneficios obtenidos por el contribuyente en situaciones de planificación sólo podrían ser considerados como válidos

cuando aparejados a ellos y como causa principal de las planificaciones haya una legítima razón de negocios y no la obtención de un beneficio tributario.

La dificultad aparece cuando se enloda en el plano de lo subjetivo la legítima razón de negocios del contribuyente, quedando a manos de la interpretación del Servicio así como de los Tribunales determinar esa legitimización en los negocios o planificaciones desarrolladas por contribuyentes.

Considerando que la planificación es la búsqueda de la maximización de la riqueza del contribuyente, ese enriquecimiento estaba aparejado a obtener una ventaja tributaria de modo lícito; pero la ilicitud de la elusión ha hecho que la normativa antielusión sea una limitante clara de una planificación tributaria.

Por otro lado, las nulas resoluciones por parte de Tribunales Tributarios y Aduaneros respecto a la normativa antielusión generan un vacío en cuanto a la base de interpretación que utilizarían los Tribunales ante casos de planificación tributaria dudosa o que adolece de utilizar herramientas elusivas.

Por su parte, el catálogo de esquemas tributarios no es base suficiente para determinar cuál es el posicionamiento del Servicio respecto a planos donde la línea divisora entre una razón de negocios legítima y una planificación tributaria agresiva es demasiado borrosa. Ello sumado al hecho de que el catálogo presenta casos donde la elusión es demasiado evidente y no hay complejidad en el desarrollo, aumenta la incertidumbre respecto de la interpretación que el Servicio daría a las planificaciones de una empresa.

La incertidumbre resalta y se extiende incluso más al desarrollar el tratamiento para contribuyentes menores, ¿qué ocurrirá con los contribuyentes que aluden que su elusión está por debajo de las 250 UTM exigidas por ley?, ¿será una razón de defensa válida ante Tribunales Tributarios y Aduaneros asegurar que son 249 UTM, por ejemplo?, ¿qué ocurre con aquellos contribuyentes que “eluden” pero siempre por debajo de las 250 UTM?, ¿esa determinación de “elusión” seguirá siendo materia de T.T.A. o el S.I.I. tendrá la facultad absoluta en tales casos? Porque no es un caso desarrollado en el artículo 4°quinquies ni el 160 bis, artículo primero que establece claramente que la elusión sólo podrá ser declarada por los T.T.A. tras solicitud del Director del S.I.I. y siempre que sea por sobre 250 UTM, es

más, lo remarca al mencionar *"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"*; pero en ningún apartado del articulado menciona o desarrolla los cursos de acción habidos para contribuyentes que eluden bajo el monto establecido.

Ante los nulos casos de T.T.A. y determinaciones de elusión por parte del S.I.I. cabe preguntarse todavía más qué ocurrirá para aquellos contribuyentes menores, ¿cuál será el curso de acción por parte del S.I.I. frente a sus actos elusivos?, ¿serán infraccionados contradiciendo lo establecido por el artículo 4°quinquies, o acaso esa "declaración sólo cuando sea sobre las 250 UTM" le otorga facultad absoluta de determinación al S.I.I. respecto a si es elusivo o no el acto, cuando éste está por debajo de las 250 UTM, sin requerimiento de prueba alguna? Con todo, mientras no se resuelvan – vía circulares, dictámenes, casos interpretativos y un articulado más sólido – dudas como éstas, sólo aumentará la incertidumbre del contribuyente, respecto a preguntas que a día de hoy el S.I.I. no ha sido capaz de resolver ni desarrollar.

Por otro lado, la presente investigación ha permitido concluir que la normativa antielusión es una limitación clara a la planificación tributaria de una empresa, toda vez que resulta evidente que siendo el contribuyente el responsable del manejo y organización de sus negocios, ver que la obtención de determinadas ventajas tributarias a lo largo de la organización de éstos serán cuestionadas al estar aparejada a una aparente elusión en el uso de figuras abusivas o simuladas, que serán determinadas por las interpretaciones del Servicio, no es más que un límite a la posibilidad de libre organización por parte del contribuyente.

Con todo, la misma interpretación de la normativa por parte del Servicio a través de su circular 65 deja en evidencia su posicionamiento respecto a una planificación tributaria, considerándolas agresivas y no válidas ante la ley.

Respecto a los efectos traídos a una planificación tributaria por la normativa antielusión; éstos se entienden implícitamente en el espíritu de la normativa, toda vez que pareciera determinarse la eliminación o prohibición a realizar una planificación tributaria. Esto, al

establecer que no puede ser el objetivo final de una planificación la consecución de ventajas tributarias para el contribuyente, atentando de ese modo contra la esencia misma de una planificación tributaria.

Si bien, la eliminación de la normativa no es una opción viable porque en vistas de solidificar el sistema tributario se requiere de una normativa de tal calibre; sí son necesarios nuevos articulados o dictámenes que permitan limitar las facultades interpretativas y subjetivas del Servicio y Tribunales respecto a la determinación de validez de una planificación tributaria. Resulta urgente devolver el grado de libertad organizacional y de gestión tributaria que poseía el contribuyente respecto de sus negocios.

Bibliografía

Addy Maz. Medidas Fiscales Antiabuso
Presentación para UDELAR

Álvarez-Claro, R. (2012). Las Medidas Antiabuso en la Fiscalidad Internacional
Revista Cuadernos de Formación. Volumen 15.

An introduction to Transfer Pricing (2011).
Recuperado el 10 de Agosto de 2017, de
https://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/TP_Chapter1_Introduction.pdf

Aste, C. (2015). Alerta por cláusula antielusión: SII podrá fiscalizar en 2018 contratos iniciados antes de la norma.
Diario Financiero. (18 de diciembre de 2015) p. 20.

Avilés, V. (2014). Legalidad tributaria y mecanismos antielusión
Santiago: Editorial Jurídica de Chile, Segunda edición.

Barros, F. & Errázuriz T. (2014): ¿La solución para la desigualdad o el problema del crecimiento con igualdad? Principales Aspectos Legales de la Reforma.
Seminario Tributario

BCN (2016). Medidas antielusivas aplicables a empresas internacionales
Informe Biblioteca Congreso Nacional de Chile

Boletín N°9290-05 (2014). Proyecto de Ley de Reforma Tributaria.
Santiago. Cámara de Diputados.

Brzovic, F. (2001). Ley de evasión y elusión tributaria

Revista de Derecho N°5, Universidad Finisterrae, Santiago

Calderón, J. & Ruiz V. (2010). La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el “sustancialismo”

Revista Quincena Fiscal: revista de actualidad fiscal, N° 15-16, Madrid.

Cayón A. (2012). El abuso de las formas jurídicas: la calificación de los hechos y la interpretación de las normas tributarias

Santiago: Librotecnia, primera edición.

Celedón, S. (2015). Reforma a la reforma tributaria: Cómo era el sistema, cómo es hoy y cómo cambiará post indicaciones del Gobierno.

Periódico El Mercurio. (20 de Diciembre del 2015) p B 12-13.

Código Tributario (2017)

Santiago: Editorial Jurídica de Chile

Constituyendo una Sociedad.(s.f.)

Recuperado el 26 de Abril de 2017, de

http://www.sii.cl/portales/investors/formas_invertir/constituyendo_sociedad.htm

Crear una empresa. (2015, 10 de noviembre).

Recuperado el 20 de Abril de 2017, de

https://www.chileatiende.gob.cl/fichas/ver/22718

Delgado, A. (2004). Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española.

Madrid: Aranzadi.

Delgado, A. (2005). Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional.

Revista Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional. Nº 825.

Diccionario de la Lengua Española (23a Edición. Tomo I). (2014).
Real Academia Española.

Echaiz, D. & Echaiz, S. (2014). La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma
Revista Derecho y Sociedad

Empresas Carozzi (2016). Memoria 2015. Página 11.

Fuensalida, C. (2016). Darle libertad al contribuyente para hacer con tranquilidad sólo lo que está regulado por la ley tributaria, es en extremo arrogante.
Periódico El Pulso. (21 de enero de 2016) p. 26.

García, C. (2006). La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria
Madrid: Marcial Pons.

García, C. (2006). *"Reflexiones sobre las medidas para combatir la elusión fiscal. Cláusulas generales y especiales".*
Lima: Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

García, J. (2005). La Naturaleza Jurídica de la Elusión Tributaria
Revista de Derecho, Universidad del Desarrollo.

Gatica, J & Eguia, L (2014). Precios de Transferencia
Presentación para "Intervalores".

Giuliani, C. (1996). Derecho Financiero, Volumen II
Buenos Aires: Depalma, Quinta edición.

González, N. (2014). Reforma Tributaria.
Libertad y Desarrollo. Santiago.

Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia (2017).

Recuperado el 10 de Agosto de 2017, de https://www.oecd.org/ctp/borrador-de-consulta-guia-practica-dificultades-asociadas-falta-de-comparables-precios-de-transferencia.pdf

Ibarra, A. (2006). Delimitación conceptual de los términos "evasión tributaria, elusión tributaria, fraude a la ley tributaria y economía de opción"

Revista Internacional, Edición enero-marzo, Legis Editores S.A., Colombia

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (2013). Planeación Tributaria y la Cláusula Antiabuso

Presentación Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Jarach, D. (1982). El hecho imponible.

Buenos Aires: Abeledo-Perrot, Tercera edición.

Lalanne, G. (2006). Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario.

Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N°44.

Liu, R., Sotelo, E. & Zuzunaga, F (2012). Mesa Redonda. Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación.

Revista Ius et Veritas. Lima, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. N°45.

Matthei, R. & Matthei R. (2016). Reforma Tributaria: Los 7 principales cambios que debe considerar.

Periódico La Nación. (27 de abril del 2016).

Ministerio de Hacienda (2016). *Claves para entender la reforma tributaria*.

Santiago: Gobierno de Chile.

Ministerio de Hacienda (2016). Reforma Tributaria - Objetivos de la Reforma Tributaria.
Recuperado el 20 de Abril del 2017, de https://reformatributaria.gob.cl/objetivos/

Montecinos, J. (2000). De la Elusión y la Evasión Tributaria.
Revista de Derecho N° 207, Universidad de Concepción

OCDE (2014). El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación.

Paillás, E. (1998). La simulación: doctrina y jurisprudencia
Santiago: Editorial Jurídica de Chile, Segunda edición.

Prebble Z. & Prebble J. (2015). Comparando la Norma Antielusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del *Civil Law* (Parte I)
Revista Ius Et Veritas N°50

Ruiz, V. (2004). El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)
Revista de Contabilidad y Tributación, Nos 257-258, Madrid.

Ruiz, V. (2006). El fraude a la ley tributaria a examen
Navarra: Aranzadi, Primera Edición.

S.C. (2016). 69% de fallos en Tribunales Tributarios ha sido profisco, y expertos critican dependencia de Hacienda.
Periódico El Mercurio. (02 de Abril del 2016) p. B7

Schmidt, G. (2016). Opinión: El Catálogo de la Elusión.
Periódico El Mercurio. (22 de Diciembre del 2016)

Sentencia rol N°4.038-01. Excelentísima Corte Suprema
Gobierno de Chile

Servicio de Impuestos Internos (2016). Breve panorama sobre la Norma General Anti-Elusiva (NGA) en Chile.
Santiago. Departamento de Asesoría Jurídica, Gobierno de Chile.

Servicio de Impuestos Internos (2015). Circular 41.
Santiago. Departamento de Asesoría Jurídica, Gobierno de Chile.

Servicio de Impuestos Internos (2015). Circular 42.
Santiago. Departamento de Asesoría Jurídica, Gobierno de Chile.

Servicio de Impuestos Internos (2015). Circular 65.
Santiago. Departamento de Asesoría Jurídica, Gobierno de Chile.

Servicio de Impuestos Internos (2016). Resolución 68.
Santiago. Departamento de Asesoría Jurídica, Gobierno de Chile.

Servicio de Impuestos Internos (2015). Resolución 86.
Santiago. Departamento de Asesoría Jurídica, Gobierno de Chile.

Servicio de Impuestos Internos (2016). Reforma Tributaria 2016.
Ajustes Simplificación. Departamento de Asesoría Jurídica, Gobierno de Chile.

Servicio de Impuestos Internos (2017). Modificaciones al Código Tributario introducidas por la ley N° 20.780
Exposición: Subdirector Cristian Vargas, Pablo Corvalán

Servicio de Impuestos Internos (2017). Catálogo de Esquemas Tributarios.
Santiago. Departamento de Asesoría Jurídica, Gobierno de Chile.

Tori, F. & Rodríguez E. (2014). Alcances de la Norma Anti-Elusiva Específica Aplicable a la Reorganización de Sociedades
Revista Derecho & Sociedad N°43

Ugalde, R. & García, J. (2010). *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria.*
Santiago: LexisNexis.

Vergara, G. (2015). Análisis Crítico de la Norma Antielusiva Genérica de la Ley N°20.780
Revista de Estudios Tributarios CET Universidad de Chile.

Vergara, G. (2016). ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?
Revista de Estudios Tributarios CET Universidad de Chile.

Vergara, S. (2006). *Planificación Tributaria & Tributación.*
Santiago: Nova Lex.

Whan, W. (2011). Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto.
Revista de Estudios Tributarios CET, Universidad de Chile

Yáñez, F. (2016). Análisis de la nueva cláusula general antielusiva.
Revista de Estudios Tributarios CET Universidad de Chile.

Anexos

1. Catálogo de Esquemas Tributarios del S.I.I.

Caso 1: Reorganización empresarial para traspasar propiedad de un bien inmueble a persona natural

Esquema analizado:

Traspaso de un inmueble al patrimonio de la persona natural, socio controlador y representante legal de las sociedades propietarias, para que el mayor valor obtenido de la venta del inmueble sea considerado ingreso no renta.

Doctrina del caso:

Las empresas o entidades que enajenan activos deben considerar el ingreso que ello le produce en la base imponible afecta y declarar y pagar el impuesto de primera categoría y los impuestos global complementario o adicional, en su caso, y en la oportunidad que establece la Ley, salvo que una norma especial libere a la persona o a la transacción de tales impuestos. En este contexto, por regla general la enajenación de bienes raíces realizada por una empresa se encuentra afecta a impuestos.

Situación concreta:

La transacción o esquema utilizado vulnera lo señalado anteriormente y se caracteriza por la realización de una serie de operaciones previas a la venta de un terreno de alto valor comercial, el cual durante muchos años fue de propiedad de una sociedad y que en definitiva es adquirido por la persona natural socio controlador y representante legal de la sociedad originalmente dueña del terreno. Este socio persona natural en definitiva es quien efectúa la venta a un tercero independiente, obteniendo una utilidad que es considerada por el contribuyente como un ingreso no renta.

Al respecto, cabe señalar que la persona natural A declara sus rentas a través de la presentación de la declaración anual de impuesto a la renta, formulario 22, indicando como su giro el de “actividades no especificadas”.

Aproximadamente en el año 1980 la empresa B que se dedica a un giro distinto de la explotación inmobiliaria, adquiere un inmueble consistente en un terreno. La empresa B es controlada o es de propiedad de la persona natural A.

Costo de adquisición de aproximadamente UF 260.000.-

Veinte años después el terreno se traspasa vía asignación por división a otra sociedad que igualmente es controlada por la persona natural A. Esta última sociedad es de giro inmobiliario y se denominará para estos fines sociedad inmobiliaria C.

Valorización terreno en la división: UF 280.000.-
Avalúo fiscal aproximado: UF 260.000.-

Con posterioridad el terreno es adquirido por la persona natural A, vía disolución de la sociedad inmobiliaria C.

Valorización terreno adjudicación social UF 330.000.-

Avalúo fiscal aproximado: UF 400.000.-

Transcurridos 13 meses, la persona natural A efectúa la venta del terreno a una sociedad independiente, perteneciente a un grupo empresarial nacional.

Se declara como valor de venta UF 1.520.000.-

Avalúo fiscal aproximado: UF 400.000.-

Producto de las operaciones realizadas el mayor valor obtenido de la venta del inmueble se considera Ingreso no renta por parte del contribuyente.

Elementos del esquema:

Para llevar a cabo este esquema usualmente se celebra un contrato previo de compraventa entre un tercero independiente por parte de una sociedad del grupo familiar. Posteriormente sucederán una serie de modificaciones sociales de empresas del señalado grupo, las que constan en las respectivas escrituras de división y disolución de sociedad, con lo cual se produce en definitiva la transferencia del terreno a la persona natural que controla las sociedades del grupo. El efecto tributario se materializa a través de un contrato de compraventa a un tercero no perteneciente al grupo empresarial.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito trae como consecuencia la declaración de un ingreso no renta producto de la venta del inmueble efectuado por la persona natural. Sin mediar tal esquema o configuración jurídica, la ganancia obtenida en la enajenación del bien raíz habría sido gravada con los impuestos indicados.

Comentario Final:

El esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias, sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.

Caso 2: Reorganización de grupo empresarial, para optar a régimen de tributación simplificada

Esquema analizado:

Reorganización y posterior utilización de régimen de tributación prevista para contribuyentes de menor tamaño.

Doctrina del caso:

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.

Situación concreta:

La transacción o esquema utilizado vulnera lo señalado anteriormente y se caracteriza por lo siguiente:

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, B Mayorista S.A. y C Minorista S.A.

Al respecto, se cumplió en el aspecto jurídico: inscripción de escrituras y publicaciones respectivas.

En todo caso, no se da cuenta al Servicio de Impuestos Internos y tampoco se procede a la inscripción en el Rol Único Tributario.

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

Por medio de sus representantes las sociedades informan al Servicio de Impuestos Internos su intención de acogerse al régimen de tributación simplificada contenido en el artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

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

No se considera en el capital inicial declarado las acciones que ingresaron a su patrimonio como resultado de la modificación y división social de sociedad A Limitada, en atención a 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 administrativos.

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

Elementos del esquema:

Usualmente para la implementación del esquema se efectúan modificaciones sociales, tales como división de una sociedad limitada y luego constitución de sociedades anónimas. Además se efectúa inicio de actividades de las sociedades declarando un capital propio inicial equivalente o inferior al establecido en la normativa, para de esta forma acogerse al régimen previsto para contribuyentes de menor tamaño.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito produce como consecuencia beneficiarse de normas que establecen una tributación simplificada del impuesto a la renta destinada 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, sin desarrollar efectivamente ninguna negociación adicional en alguno de los giros declarados.

Sin mediar tal esquema o configuración jurídica, se debió pagar los impuestos correspondientes al mayor valor originado en la venta de acciones.

Normativa Legal:

Artículo 20 de la Ley de sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tasa y créditos en contra del impuesto.

Comentario Final:

El esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias que tienen por finalidad acogerse a un determinado régimen de normas de tributación simplificada o que impliquen algún beneficio en la tributación; sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.

Caso 3: Reestructuración para generar un ingreso no renta producto de la venta de un bien inmueble

Esquema analizado:

Reestructuración para generar Ingreso no Renta producto de la venta de inmueble.

Doctrina del caso:

Las empresas o entidades que enajenan algún activo, deben considerar el ingreso que ello le produce en la base imponible afecta a impuestos, declarar y pagarlos en la Categoría correspondiente, salvo que alguna norma especial la exima del pago de impuestos. Adicionalmente se debe evaluar el impacto de ello en las rentas de los socios, afectándolo con su respectiva tributación (impuestos Global Complementario o Adicional).

Situación concreta:

La transacción o esquema que se describe vulnera lo mencionado en el párrafo anterior, y se origina por una reestructuración consistente en que el año 2011, la sociedad anónima A se divide en dos sociedades, en la continuadora legal se asignan los otros activos, y en la que nace, sociedad anónima B se asigna un bien raíz.

El mismo día de la división, la sociedad anónima B se transforma de sociedad anónima a limitada, pasando a llamarse inmobiliaria limitada B, cuyo objeto es la explotación inmobiliaria de cualquier clase de bienes raíces.

A los pocos días, inmobiliaria limitada B, arrienda el bien raíz asignado a la sociedad anónima A, para el desarrollo de su giro comercial por un periodo de tres meses en la cantidad de 100 UF.

El mismo día que terminó el periodo de arriendo, la inmobiliaria limitada B, vende, cede y transfiere el bien raíz a una tercera sociedad (no relacionada) a un precio $2.700 UF; valor que se paga al contado.

Producto de lo anterior, inmobiliaria limitada B, tributó en el régimen de renta presunta por los ingresos obtenidos en los contratos de arriendo
(ingreso contrato < 11% avalúo fiscal).

Por su parte, la venta del inmueble la califica como un Ingreso No Renta.

Los socios extranjeros de la inmobiliaria limitada B, también tributaron en renta presunta (7% del avalúo fiscal).

Elementos del esquema:

Para llevar a cabo este esquema, se utiliza la firma de una escritura de división y de escritura de transformación de personalidad jurídica, modificando el nombre y el objeto social, pasando a ser limitada e inmobiliaria limitada.

Por su parte, se celebra dos contratos, el primero de ellos, en contrato de arriendo de la inmobiliaria limitada a sociedad anónima por un período y el segundo contrato de venta a un tercer no relacionado.

Beneficio Tributario:

La utilización del esquema descrito produce un menor pago del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Global Complementario o Adicional, éste último respecto de los socios extranjeros.

Normativa Legal:

Artículo 20 N° 1 letra b) Ley sobre Impuesto a la Renta según Renta Efectiva

Artículo 17 N° 8 Ley sobre Impuesto a la Renta Arrendamiento de bienes inmuebles

Comentario Final:

El esquema descrito puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias referidas a tributación de bienes raíces; sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de

manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.

Caso 4: Sociedad Anónima abierta efectúa préstamo a un accionista domiciliado en el extranjero

Esquema analizado:

Préstamos otorgados por Sociedad Anónima abierta domiciliada en Chile (mutuante), a accionista domiciliado o residente en el extranjero (mutuario).

Doctrina del caso:

Toda persona que retira utilidades desde su sociedad, por regla general, debe pagar los impuestos correspondientes, esto es, Impuesto Global Complementario y/o Adicional.

Situación concreta:

Una Sociedad Anónima abierta domiciliada en Chile ("mutuante") celebra contratos de mutuo con accionista residente en el extranjero (mutuario), en los cuales no se pacta una tasa de interés ni tampoco se fija plazo determinado para su pago. A lo anterior, se suma el hecho de que la mutuante, a la fecha de otorgamiento del préstamo y durante varios años, no ha distribuido utilidades a sus accionistas no domiciliados ni residentes en Chile, a pesar de tener acumuladas utilidades tributables.

Respecto de los flujos remesados desde la mutuante a su accionista residente en el extranjero, y dadas las características de la operación descrita, podría estimarse que existe una distribución de utilidades más que un mutuo, con el fin de que, bajo la apariencia de préstamos, la carga tributaria de la operación se vea disminuida.

El artículo 21° inciso 3° Nº ii) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, faculta al Servicio para determinar, de manera fundada, que los préstamos que la empresa, establecimiento permanente, comunidad o sociedad respectiva, con excepción de las Sociedades Anónimas abiertas, efectúe a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Adicional, constituyen un retiro, remesa o distribución encubierta.

Dado que en este caso particular la sociedad que efectúa los préstamos a su accionista extranjero es una Sociedad Anónima abierta -entidad expresamente excluida del supuesto del artículo 21° inciso 3° Nº ii) citado- no existiría inconveniente para que el esquema descrito pueda ser analizado a la luz de la norma general anti elusión.

Por lo tanto, en el presente caso, podría evaluarse una posible hipótesis de simulación en los términos del artículo 4° quáter del Código Tributario, ya que con la celebración de los contratos de mutuo, lo que realmente se buscaría disimular y encubrir es el retiro, remesa o distribución de utilidades tributables.

Ventaja Tributaria:

La ventaja tributaria consistiría en evitar la aplicación del impuesto que hubiese correspondido aplicar por el reparto de utilidades desde una Sociedad Anónima abierta con domicilio o residencia en Chile a un accionista residente en el extranjero.

Normativa Legal:

Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Sistema de tributación en base a retiros y distribuciones de sociedades o empresas que declaren su renta efectiva y contabilidad completa, según utilidades registradas en el Fondo de Utilidades Tributables, para aplicar el Impuesto Global Complementario o Adicional, en su caso.

Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Gastos rechazados.

Caso 5: Ingreso miembros de grupo familiar en sociedad matriz del grupo

Esquema analizado:

Cambio de participación social o accionaria o ingreso a sociedad mediante aumento de capital de miembros del grupo familiar en empresa matriz del mismo grupo empresarial familiar, controlada por parientes o líder familiar.

Parientes o líder familiar mantienen la administración de la sociedad objeto del aumento de capital, pero ven diluida su participación social o accionaria en favor de miembros de su grupo familiar, quienes se hacen dueños de parte de la sociedad, la que está avaluada en un monto muy superior al pagado por el aumento de capital, en razón de que el capital social es menor que el capital propio tributario.

Doctrina del caso:

Tanto la administración tributaria como los tribunales no están restringidos a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, si esta vulnera los hechos gravados establecidos por la ley.

Situación concreta:

El esquema analizado dice relación con la suscripción de un aumento de capital efectuado por miembros de grupo familiar en la sociedad matriz del mismo grupo familiar, en donde los controladores son parientes o es el líder familiar. El aumento de capital se paga en el mismo acto, con fondos provenientes de mutuos obtenidos por los miembros de grupo familiar actuando como empresarios individuales. Los mutuos solicitados por los miembros de grupo familiar a entidades financieras, son pagados por una tercera sociedad, que es parte del grupo empresarial familiar al que pertenece la sociedad de la que se están haciendo dueños o están aumentando su participación, razón por la cual, estos suscriben reconocimientos de deuda o mutuos a la vista con la sociedad pagadora de los mutuos.

Bajo este esquema, los miembros del grupo familiar ingresan o aumentan su participación social en la sociedad matriz del grupo empresarial familiar, diluyendo la participación

social de los parientes o líder familiar, los que por regla general mantienen para sí la administración de la sociedad. Asimismo, el aumento de capital presenta como características especiales que su valor no se condice con el valor del activo subyacente de la sociedad, ya que este último por regla general es mucho mayor que el capital social. Además, el aumento de capital es pagado con flujos provenientes del mismo grupo empresarial familiar.

Por último, en los empresarios individuales se origina una pérdida tributaria asociada al pago de intereses a entidad financiera.

En la práctica, los parientes o el líder familiar diluyen su participación social en la sociedad matriz del grupo empresarial familiar, en favor de miembros del grupo familiar, quienes pagan mutuos suscritos con entidades financieras para el aumento de capital con fondos provenientes de otras sociedades del mismo grupo empresarial familiar, generando en el mismo proceso pérdidas tributarias en las empresas individuales.

De esta forma, existen motivos plausibles para sostener que los actos y circunstancias en que se realiza la operación tienen por objeto diluir la participación social de los parientes o del líder familiar, en favor de miembros de grupo familiar en la matriz mediante la realización de actos o negocios jurídicos que no se condicen con el aumento de capital expresado.

Ventaja Tributaria:

Mediante la planificación presentada los contribuyentes afectan indebidamente su carga tributaria.

Caso 6: Inicio de actividades como empresario individual

Esquema analizado:

Persona natural da aviso de inicio de actividades como empresario individual, asignándole derechos sociales o acciones de una sociedad en que la persona natural es socio o accionista.

Doctrina del caso:

Es legítima la opción de elegir entre dos o más fórmulas jurídicas que la ley ofrece, con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos tributarios diferentes. La opción del contribuyente de elegir tributar como empresario individual se encuentra regulada en el ordenamiento jurídico tributario, por lo que acogerse a tal régimen no constituye una conducta elusiva.

Situación concreta:

El caso analizado consiste en la opción de una persona natural de ejercer actividades de primera categoría como un empresario individual, asignándole derechos sociales o acciones de sociedad en donde es socio o accionista, permitiendo de esta forma a la persona natural recibir dividendos o efectuar retiros, aplicando las normas tributarias correspondientes a las sociedades.

Para establecer los efectos impositivos entre la persona natural y el empresario individual, se vuelve esencial el registro en la contabilidad de los bienes asignados en la empresa individual, que en este caso corresponden a los derechos sociales o acciones, ya que a partir de ese momento pasan a ser activos de la empresa individual, lo que no implica un aporte ni otro tipo de enajenación, porque no existe una separación patrimonial entre la empresa individual y la persona natural.

El ejercicio de la opción por parte de la persona natural se encuentra regulado por la legislación tributaria, la que cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos, de la forma en que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además que

no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario.

Asimismo, la sola elección por parte de los contribuyentes, de entre las distintas formas jurídicas disponibles en el ordenamiento jurídico, no importa necesariamente la consecución de actos elusivos de las obligaciones tributarias, aun cuando de dicha elección se derive la aplicación de un tratamiento impositivo preferencial o más favorable.

Por lo tanto, la circunstancia de que la persona natural opte por tributar como empresario individual, produciendo como efecto una obligación tributaria menos gravosa para ella, no convierte a esta opción en un acto elusivo, en tanto es una forma jurídica establecida por la propia ley para que las personas organicen sus negocios. Lo señalado anteriormente no se extiende a los actos o negocios jurídicos posteriores al ejercicio de la opción para tributar como empresario individual, que sean ejecutados con abuso o simulación en los términos de los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, así como tampoco a planificaciones complejas que involucren el ejercicio de esta opción y que puedan llegar a ser elusivas, como por ejemplo situaciones en que los contribuyentes dan aviso de inicio de actividades como empresario individual, incluso con retraso y pagando la respectiva multa, con el solo fin de cambiar el régimen de tributación para la venta de derechos sociales o acciones.

2. Transcripción de Entrevistas

Entrevista 1:

Rodrigo Alejandro Rozas Iturrieta

13.193.229 - 4

Presidente de la Cámara de Comercio y Turismo de Viña del Mar

Fecha de entrevista: Jueves 05 de Octubre, 2017. 10:30 A.M.

Rodrigo es Presidente de la Cámara de Comercio y Turismo de Viña del Mar. Como tal, se mantiene regularmente informado respecto al panorama actual del país y cualquier precedente que llegase a afectar al panorama de los negocios dentro de la región. Por lo tanto, hacer de él uno de los entrevistados es esencial a modo de conocer el posicionamiento que toma un alto rango administrativo a nivel regional, respecto de la normativa en estudio.

1.- ¿Cómo se ha visto afectado el curso de acción al planificar tributariamente los movimientos de una empresa, en vista a esta normativa?

La normativa aún es reciente, por así decir. Las empresas están más conscientes que el Servicio (Servicio de Impuestos Internos) tiene mayores poderes facultativos a los de antes, pero el mismo Servicio se ha dado también la tarea de instruir vía web y charlas sobre el tema, a modo que entiendan no es una restricción a que sigan negociando y actuando como antes, siempre que no vaya contra la norma.

2.- Desde un punto de vista macro, ¿qué efecto ha tenido, y cree usted tendrá, en el mercado la normativa?

No creo que tenga un impacto negativo, porque sólo regularizó aspectos que daban para discusión muchas veces. Esperamos que no haya un “miedo” infundado al momento de actuar por los contribuyentes. Siento que no habría ni tendría por qué haber un impacto negativo; actualmente no se ha visto algún efecto concreto, porque como mencioné es todavía reciente así que no hay mucho que mencionar sobre ello, pero espero no sea uno de restricción o miedo para quienes tributan porque no tendría por qué serlo.

3.- Desde un punto de vista empresarial, ¿ha tenido algún efecto preponderante sobre las inversiones?

No, aún está muy nueva como para darte una respuesta definitiva; pero creo que la respuesta se mantendrá, no ha tenido ni creo que vaya a tener un efecto muy preponderante o muy fuerte en las inversiones. Creo que todo seguirá siendo igual, quizás en un principio por una cosa de querer instruirse bien antes de hacer algo podría llegar a verse disminuida, pero siento que no tendrá efecto negativo, ni positivo. Siento que será bastante neutral si lo llevamos al lado de las inversiones.

4.- Uno de los puntos en la normativa es evitar el abuso y la simulación, ¿de qué modo esos conceptos entorpecen o benefician una planificación tributaria?

Creo que es un beneficio, porque como dije al comienzo ahora las cosas están más claras. No hay confusiones al momento de realizar un negocio, respecto a si estás o no en cuadre a la ley al realizar una tarea en específico que podría haberse visto antes como elusiva o no elusiva. Creo que dejar en escrito qué es un abuso, qué es una simulación, y estipularlo ayuda bastante a los contribuyentes a manejar sus negocios dentro de los parámetros de la ley misma; ahí ya ellos son capaces de manejar sus negocios teniendo claro conceptos que antes eran bastante vagos.

5.- El S.I.I. ha sido enfático en querer reforzar este concepto, pues posee el curso de acción para dar el punto de partida al proceder de los T.T.A. una vez entienda como elusivo algún acto de un contribuyente. Siendo así, y en consideración a las circulares y otros dictámenes, ¿se tiene más claro el desarrollo de la normativa, sus efectos y cómo ésta es implementada tanto por el S.I.I. como por los Tribunales al momento de hablar sobre planificación tributaria?

No, y no porque no se ha hecho o porque no esté, sino porque creo que todavía falta. Ha ido por buen camino el S.I.I. en base a la documentación distribuida, pero es muy pronto para pensar que ya todo está 100% claro y resuelto. Asumo que los asesores tributarios, abogados, auditores, contadores tienen el panorama más claro, y un mayor entendimiento sobre qué hacer o cómo hacerlo; pero si lo vemos desde la perspectiva del contribuyente, siento que la información está pero que aún falta.

6.- Entendiendo qué es la normativa y sus efectos, ¿cree ésta sea beneficiosa para el país en planos económicos e impositivos; o bien, requiere de algún cambio o eliminación del cuerpo legislativo impositivo? De haber cambios, ¿cuáles cree son los más urgentes para su correcto desarrollo?

Lo es, porque como te dije, ha sido capaz de resolver dudas que antes no se encontraban resueltas sino que quedaban abiertas a interpretación. Ahora el contribuyente, cualquier asesor tributario, va a ser capaz de comprender cómo ve el S.I.I.y los Tribunales determinadas situaciones, y va a ser capaz de moverse dentro de ese círculo que la ley permite. En el largo plazo, va a ser beneficioso, tanto para el Fisco como para quienes buscan cumplir con la ley tributaria con mayor claridad.

Entrevista 2:

Jose Luis Martínez Carvajal

10.396.537-3

Dueño de ECOLPRESS

Fecha de entrevista: Lunes 14 de Agosto, 2017. 17:30 hrs.

ECOLPRESS es una empresa individual concesionaria de casinos a lo largo de la V región. Posee la concesión de casinos de Universidades e Institutos profesionales, tales como Universidad Católica de Valparaíso, INACAP, DUOC de Viña del Mar y AIEP.

Conocer el posicionamiento de un dueño que tiene la visión y tarea de seguir creciendo empresarialmente, abarcando la concesión de más casinos a lo largo de la V región, la normativa antielusión es una de impacto sorpresivo sobre las gestiones de su empresa.

1.- ¿Cómo se ha visto afectado el curso de acción al planificar tributariamente los movimientos de una empresa, en vista a esta normativa?

Es complejo, porque entiendo que queda a criterio del Servicio lo que antes era normal (…) pero ahora es elusión. Antes podía posponer el pago de impuesto, y ahora no puedo porque el Servicio puede pensar que no quiero pagar y estoy eludiendo. Mi contador y uno que otro asesor me han recomendado ir más a regla, porque bajo esta nueva ley hay ciertas cosas ya ilegales.

2.- Desde un punto de vista macro, ¿qué efecto ha tenido, y cree usted tendrá, en el mercado la normativa?

Por el momento, no me he visto aún en esa posición de tener que enfrentarme a la posibilidad del ejemplo que di antes; pero sé que llegará un punto en el que me veré de cierta manera "atado de manos" ante una modificación o cualquier tipo de movimiento que haga acá y que fuese a afectar los impuestos. Por lo que, creo que no soy el único en esta posición; si tomas mi situación o mi postura y la multiplicas, porque creo no soy el único que piensa así, creo que a nivel macro como me preguntas, no es un escenario favorable.

3.- Desde un punto de vista empresarial, ¿ha tenido algún efecto preponderante sobre las inversiones?

Como te mencioné antes, no me he encontrado aún en la posición de tener que invertir o percibir alguna inversión en la que la norma sea un impedimento, simplemente porque no he realizado una inversión que vaya a ello. No creo que afecte directamente, pero sí creo que podría llegar a hacer que alguien piense dos veces antes de negociar una fusión o una modificación que significaría ver tus impuestos reducidos, porque el Servicio podría pensar "este contribuyente está abusando de la ley"; y para evitarse el mal rato, eso podría frenar una potencial fusión o negocio que se vería transgrediendo la ley actual.

4.- Uno de los puntos en la normativa es evitar el abuso y la simulación, ¿de qué modo esos conceptos entorpecen o benefician una planificación tributaria?

No creo que un abuso o una simulación sea todo lo que la ley interpreta como lo que se tiene por escrito. Creo que coarta mucho la libertad de negociar, porque sé que más pronto que tarde pagaré mis impuestos y cumpliré con la ley; pero el hecho de que aten de manos lo que hago, o que me vea en la posibilidad de abusar o simular algo que hasta hace poco se entendía como normal, como legal… te complica, te limita mucho el panorama e incluso a ratos te desmotiva ver cómo cada vez es más difícil crecer empresarialmente con tantas trabas impuestas por las continuas reformas.

5.- El S.I.I. ha sido enfático en querer reforzar este concepto, pues posee el curso de acción para dar el punto de partida al proceder de los T.T.A. una vez entienda como elusivo algún acto de un contribuyente. Siendo así, y en consideración a las circulares y otros dictámenes, ¿se tiene más claro el desarrollo de la normativa, sus efectos y cómo ésta es implementada tanto por el S.I.I. como por los Tribunales al momento de hablar sobre planificación tributaria?

No, las circulares o dictámenes que mencionas son muy abiertas a interpretación; entonces, no deja claro a detalle ciertas cosas o lo que debería esperar. Te lo he mencionado a lo largo de esta entrevista, para mí era normal el enfrentar ciertas situaciones de cierta forma, que ahora con esta normativa están prohibidas a menos que sea frente a ciertos requisitos, y allí es donde se carga un poco la incertidumbre, porque no hay mucho detalle frente al cómo actuar sino que simplemente se basan en cómo no actuar, y eso es perjudicial con el tiempo.

6.- Entendiendo qué es la normativa y sus efectos, ¿cree ésta sea beneficiosa para el país en planos económicos e impositivos; o bien, requiere de algún cambio o eliminación del cuerpo legislativo impositivo? De haber cambios, ¿cuáles cree son los más urgentes para su correcto desarrollo?

Sé que es imposible a estas alturas eliminar esto; y que es una realidad a afrontar. Creo que para el país sí será beneficiosa porque lógicamente entrará más dinero al Fisco, pero necesita un cambio urgente en cuanto a las restricciones tan prohibitivas, y la casi demonización de lo que es planificar en una empresa en base a los impuestos de ésta.

Entrevista 3:

Luis Irles Jiménez

5.392.687-8

Dueño de Gándara Chile S.A.

Fecha de entrevista: Martes 26 de Septiembre, 2017. 09:00 A.M.

Gándara Chile S.A. es una empresa establecida en Chile desde 1982. Don Luis Irles Jiménez, español de nacimiento, llegó junto con la empresa al país desde España estableciéndose primeramente en el puerto de Chile. Son, a nivel nacional, uno de los más grandes proveedores de naves marítimas, comercializando productos en el área de marítima y astilleros, seguridad marítima, pesca y acuicultura, catering y hace unos años enfocando su comercialización también en el área industrial y minería.

Presente a lo largo del país, con una serie importante de movimientos empresariales entre sus distintas sucursales, el conocer el posicionamiento del dueño de una de las empresas de comercialización portuaria más grandes del país, respecto de la normativa investigada, permitirá conciliar una base sólida hacia una conclusión clara y concisa respecto al efecto en las planificaciones.

1.- ¿Cómo se ha visto afectado el curso de acción al planificar tributariamente los movimientos de una empresa, en vista a esta normativa?

Tengo un buen equipo de trabajo. Es frecuente que si hay algo nuevo, me lo hacen saber a pesar de que intento siempre mantenerme informado. Te seré sincero, siempre hemos tenido la filosofía de ir en regla en todo aspecto. Somos una empresa que está a lo largo de todo Chile, Antofagasta, San Antonio, Valparaíso, Talcahuano, Puerto Montt y Punta Arenas; entonces lo que hacemos se refleja, a nuestra clientela y a nosotros como empresa. Me preguntas por movimientos que hace la empresa, pero todo movimiento que hay acá es legal y no pretendo que cambie. Si hay planificaciones, está el equipo de Daniel detrás pero

son bastante puntuales y nunca han sido pensando en que debemos pagar menos impuestos.

2.- Desde un punto de vista macro, ¿qué efecto ha tenido, y cree usted tendrá, en el mercado la normativa?

En el mercado no veo que vaya a tener un efecto contrario o efecto alguno, o que vaya a cambiar los movimientos que hacían antes de la ley las distintas empresas en el país. Está claro que esto va a significar un alza en el pago de impuestos por muchas empresas que simplemente no pagaban. A nivel personal no tendrá siquiera impacto, y creo que muchas empresas que pagaban lo que generaban no se van a ver con ese problema.

3.- Desde un punto de vista empresarial, ¿ha tenido algún efecto preponderante sobre las inversiones?

Por lo que sé de esta ley, no tendría por qué afectarte si lo que haces no tiene como objetivo manipular los impuestos. Sé que si hay una razón de negocios valida, si lo que planificas hacer tiene como objetivo desarrollar un negocio entonces no te afecta. Las inversiones que se hacen acá, nunca van con el plan de conseguir ventajas tributarias, o ventajas en otros aspectos de la ley; por lo regular, los movimientos de la empresa, las inversiones de la empresa, lo que hace la empresa es porque en algún punto es necesario para la empresa pero por el negocio mismo y no para aprovecharse de la ley.

4.- Uno de los puntos en la normativa es evitar el abuso y la simulación, ¿de qué modo esos conceptos entorpecen o benefician una planificación tributaria?

Entiendo lo del abuso, y estoy de acuerdo que ello sea ley, y creo que sí entorpece si lo que hacías era planificar para eludir o no pagar impuestos. Lo de la simulación es más interpretativo, y ahí dependerá más del auditor que tengas o del abogado que escriture el contrato, porque podría ser una planificación apegada a la ley pero interpretada como una ilegal.

5.- El S.I.I. ha sido enfático en querer reforzar este concepto, pues posee el curso de acción para dar el punto de partida al proceder de los T.T.A. una vez entienda como elusivo algún acto de un contribuyente. Siendo así, y en consideración a las circulares y otros dictámenes, ¿se tiene más claro el desarrollo de la normativa, sus efectos y cómo ésta es implementada tanto por el S.I.I. como por los Tribunales al momento de hablar sobre planificación tributaria?

No, pero es porque como toda ley nueva, esta necesita de más tiempo para documentarse y saber cómo se comportan los Tribunales o el Servicio.

6.- Entendiendo qué es la normativa y sus efectos, ¿cree ésta sea beneficiosa para el país en planos económicos e impositivos; o bien, requiere de algún cambio o eliminación del cuerpo legislativo impositivo? De haber cambios, ¿cuáles cree son los más urgentes para su correcto desarrollo?

No podría darte una respuesta con base, pero tomando la normativa como una preventiva sí habrá un aumento, o debería haberlo, cuando se trata de pagar impuestos; porque quienes pagan no querrán verse citados por el Servicio al eludir impuestos, a pesar de que antes lo hicieran como una práctica normal. El pago aumentará y eso será beneficioso a nivel país.

No tendría por qué eliminarse, me parece una normativa necesaria ante un ambiente tan anticlimático pero sí necesita más tiempo para llegar a tener una base en cuanto a las decisiones que tomen Tribunales o los comportamientos que tenga el Servicio respecto de lo que hace una empresa y se considera posiblemente elusivo.

Personalmente no tengo problema con la normativa, porque no me voy a ver afectado por ella si sigo manejando mi empresa y mis impuestos según los términos legales, siempre he remarcado eso y quienes están acá también lo tienen claro.

Entrevista 4:

Daniel David Soto Ibacache

14.238.308-0

Auditor de Gándara Chile S.A.

Fecha de entrevista: Martes 26 de Septiembre, 2017. 10:30 A.M.

Daniel es auditor de Gándara Chile S.A., empleado en ella desde hace más de 15 años, su gestión en la empresa está enfocada en el área tributaria, siendo encargado del departamento tributario de la empresa.

Desde ese punto de vista, y en consideración a la normativa en estudio, su visión puede dilucidar cómo se plantea una empresa tan grande como Gándara Chile los preceptos entregados por la normativa antielusión.

1.- ¿Cómo se ha visto afectado el curso de acción al planificar tributariamente los movimientos de una empresa, en vista a esta normativa?

En un principio era difícil, porque la norma era nueva y no teníamos claro hacia dónde apuntaría la supuesta elusión y si lo que hacíamos antes podía ser considerado ahora como una falta a la ley. Siempre hemos sido bastante responsables como empresa en las distintas áreas: Finanzas, Contabilidad, aquí mismo quienes somos del área de Tributaria.

Pero poco a poco se ha ido aclarando un poco más el camino, y si antes no teníamos problemas con el Servicio ahora menos; ya que, tenemos una imagen que cuidar como empresa, una clientela muy potente y exclusiva, y no podemos darnos el lujo de tener problemas con el Servicio. Planificaciones, las que se han hecho, no recuerdo que hayan sido buscando evitar pagar impuestos o algo que nos coloque en un mal plano; siempre ha sido con una razón de negocios de fondo, como lo pide la ley.

2.- Desde un punto de vista macro, ¿qué efecto ha tenido, y cree usted tendrá, en el mercado la normativa?

Mayor recaudación para el Fisco. Si bien no es como se planteó la ley o la razón detrás haya sido esa, podría asegurar que la recaudación de impuestos por el Servicio va a incrementar bastante, porque esto va a ser un freno si ya no lo es, para muchas empresas que se aprovechaban de vacíos que habían en la ley, y que por tanto al ya no estar o se verán obligados a pagar o arriesgarse a recibir las multas.

3.- Desde un punto de vista empresarial, ¿ha tenido algún efecto preponderante sobre las inversiones?

Lo veo de esta forma: si la inversión que haces es para desarrollar un negocio y no para manipular tus impuestos, entonces no tendría por qué afectarte la normativa. No veo cómo podría llegar a afectar la inversión, a menos que la inversión que hagas sea con el fin de reducir impuestos.

4.- Uno de los puntos en la normativa es evitar el abuso y la simulación, ¿de qué modo esos conceptos entorpecen o benefician una planificación tributaria?

Podría entenderla beneficiosa si la veo desde el punto de vista que regulariza más el panorama. Entiendes un poco más la posición que tiene el Servicio respecto a los movimientos que haces o las planificaciones que podrías hacer. Pero también entiendo que mucha regulación hace que plantear una planificación sea más difícil, porque podrías estar incurriendo en una ilegalidad sin quererlo, quizás; siendo así, podría decirte que la entorpece o la limita como me preguntaste antes.

5.- El S.I.I. ha sido enfático en querer reforzar este concepto, pues posee el curso de acción para dar el punto de partida al proceder de los T.T.A. una vez entienda como elusivo algún acto de un contribuyente. Siendo así, y en consideración a las circulares y otros dictámenes, ¿se tiene más claro el desarrollo de la normativa, sus efectos y cómo ésta es implementada tanto por el S.I.I. como por los Tribunales al momento de hablar sobre planificación tributaria?

Sé que el Servicio publicó el año pasado unos casos que desarrollaban un tanto el tema; pero lo veo aún muy pronto, porque por lo que tengo entendido todavía no hay oficios que dejen más clara la posición del Servicio. La Circular fue clara, pero allí mucho quedaba a interpretación del Servicio y eso te hace ver que no hay mucho documento que te sirva de respaldo para decir que ya todo está dicho y que puedes basarte en eso para dar alguna respuesta o para saber cómo se comportará el Servicio.

6.- Entendiendo qué es la normativa y sus efectos, ¿cree ésta sea beneficiosa para el país en planos económicos e impositivos; o bien, requiere de algún cambio o eliminación del cuerpo legislativo impositivo? De haber cambios, ¿cuáles cree son los más urgentes para su correcto desarrollo?

Beneficiosa sí es porque van a incrementar los pagos de impuestos. Desde el plano de los impuestos el Fisco, y en definitiva el Gobierno van a beneficiarse de esta normativa porque quienes acostumbraban a no pagar, o a aprovecharse del sistema tributario o las ventajas mediante planificaciones un tanto cuestionables van a verse en el “problema” de tener que pagar sus impuestos y llevar todo según constituye la ley.

En cuanto a eliminarla o cambiarla, eliminarla es imposible y cambiarla supongo que más que cambios se requiere mayores instructivos e información que permitan entender cómo el Servicio se va a manifestar o cómo interpretará situaciones que todavía pueden entenderse como llevadas muy subjetivas al cuestionarse. Todavía es difícil para quien hace planificaciones entender cómo va a operar la normativa.

Entrevista 5:

Jocelyn Carolina Durán Cabezas

18.229.036-K

Auditora Especialista en el área TLC de PwC Chile

Fecha de entrevista: Jueves 19 de Octubre, 2017. 19:30 hrs.

Jocelyn es auditora con el cargo de Especialista en el área de TLC de PwC Chile. Empleada en la empresa desde hace 2 años, con una cantidad inconmensurable de clientes gestionados por su equipo de trabajo, su visión respecto al efecto de la normativa antielusión en una planificación tributaria es esencial en consideración a la variedad de movimientos habidos en una empresa auditora con el prestigio y tamaño de PwC Chile.

1.- ¿Cómo se ha visto afectado el curso de acción al planificar tributariamente los movimientos de una empresa, en vista a esta normativa?

En relación a los efectos en cuanto a la planificación tributaria de los movimientos de una empresa en virtud de la nueva normativa anti-elusión, se ha podido observar que se busca una mejor razón de negocio y sustancia económica ante los distintos escenarios y movimientos que realizan tributariamente las empresas en sus reorganizaciones empresariales, que si bien el contribuyente tiene derecho a la economía de opción, ésta no sea cuestionada por parte de la entidad fiscal y así evitar un proceso de cuestionamiento y fiscalización.

Por otra parte, en la firma, todos los proyectos y planificaciones tributarias emergentes, deben ser aprobados por un socio, el cual las analiza y ve los posibles efectos de la planificación tributaria y si en efecto podría ser o no aplicable la normativa anti-elusión. Ya que de ser así, se cuestionaría la imagen de la empresa asesora.

2.- Desde un punto de vista macro, ¿qué efecto ha tenido, y cree usted tendrá, en el mercado la normativa?

Antes de la implementación de la normativa, claramente el SII, recibía una menor carga tributaria debido a que las entidades realizaban reorganizaciones o movimientos tributarios, tales de pagar menores impuestos, lo cual estaba en su momento muy ligado al Impuesto a la Herencia y donaciones, las rentas vitalicias, la realización de donaciones encubiertas.

Hoy en día, muchas de las planificaciones tributarias que se hacían ya no se podrán, por lo cual el SII tendrá una mayor recaudación fiscal en estos términos.

En relación al mercado todo depende de la cronología de la sociedad y cómo han sido sus movimientos y reorganizaciones tributarias, ya que en definitiva esto puede significar menores entradas de capital debido a la menor rentabilidad obtenida por las empresas.

3.- Desde un punto de vista empresarial, ¿ha tenido algún efecto preponderante sobre las inversiones?

Aquellas empresas que se han constituido bajo ciertas estructuras jurídicas de modo de beneficiarse con el diferimiento del pago del impuesto o bien evadirlo, claramente afectó la normativa. Ya que eso significa un menor retorno al inversionista y un mayor costo para las empresas debido a prácticas que ya no se pueden hacer.

4.- Uno de los puntos en la normativa es evitar el abuso y la simulación, ¿de qué modo esos conceptos entorpecen o benefician una planificación tributaria?

La implementación de esta normativa para evitar el abuso y la simulación, claramente afecta o entorpece una planificación tributaria, debido a que los contribuyentes son menos adversos al riesgo debido a las altas sanciones que serían aplicables. Es por esto que los contribuyentes junto con sus asesores deben buscar una buena razón de negocio que sustente los movimientos tributarios realizados durante un ejercicio comercial de modo que no sea cuestionable.

Además hay que destacar que bajo esta normativa se ha fortalecido la capacidad fiscalizadora de las instituciones de la administración tributaria, con más tecnología, más

profesionales y mayores facultades de modo de evitar malas prácticas entre sus contribuyentes.

5.- El S.I.I. ha sido enfático en querer reforzar este concepto, pues posee el curso de acción para dar el punto de partida al proceder de los T.T.A. una vez entienda como elusivo algún acto de un contribuyente. Siendo así, y en consideración a las circulares y otros dictámenes, ¿se tiene más claro el desarrollo de la normativa, sus efectos y cómo ésta es implementada tanto por el S.I.I. como por los Tribunales al momento de hablar sobre planificación tributaria?

En términos generales el Tribunal Tributario y Aduanero deberá declarar mediante una 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.

Si bien, se han emitido circulares y oficios por parte del SII, para poder entender cómo se llevaría a cabo la normativa anti-elusión, en la actualidad no se ha implementado de modo de poder visualizar el procedimiento aplicable al contribuyente, por lo que en realidad aún existe incertidumbre en cuanto a la aplicación y cómo serán aplicables las respectivas sanciones.

6.- Entendiendo qué es la normativa y sus efectos, ¿cree ésta sea beneficiosa para el país en planos económicos e impositivos; o bien, requiere de algún cambio o eliminación del cuerpo legislativo impositivo? De haber cambios, ¿cuáles cree son los más urgentes para su correcto desarrollo?

Hasta el momento no se ha podido observar la implementación a cabalidad de esta normativa, es decir, no ha habido en la actualidad algún contribuyente que sea sancionado por prácticas anti – elusivas, esto debido, a que es el SII quien tiene la carga de la prueba y debe demostrar ante el TTA las transacciones y movimientos del contribuyente por el cual es cuestionado.

En términos generales, se pone en duda la implementación, ya que cuando esto se realice el SII debe estar seguro que ganará el juicio debido a que se cuestionara la credibilidad fiscal de la institución.

Un sistema tributario que presenta elevados niveles de evasión y elusión, atenta contra la incidencia real del sistema, alterando no solo los principios antes descritos, sino también la unión social, debilitando la confianza de la ciudadanía en el Estado y la administración tributaria en general. Por ello y para lograr establecer un adecuado, justo y eficiente sistema tributario, nuestro país tiene el deber de hacerse cargo de los problemas derivados de la evasión y elusión, debiendo enfrentar la tensión entre la necesidad pública de recursos y la resistencia de algunos contribuyentes a pagarlos, bajo este punto de vista, claramente sería beneficioso para el país la aplicación de la normativa en cuestión.

Una de las modificaciones debiera apuntar a la “dificultad” de establecer su ámbito de aplicación. “El SII ha manifestado que esta norma se aplicará como último recurso en procesos de fiscalización. No obstante, mientras no se comience a aplicar en su totalidad y se observe cómo la autoridad la administra y los tribunales la fallan, probablemente se mantendrá una sensación de inseguridad”

Entrevista 6:

Miguel Enrique Saavedra Tapia

12.603.670-1

Auditor Independiente y Socio de MSAVA Limitada

Fecha de entrevista: Lunes 04 de Diciembre, 2017. 17:30 hrs.

Miguel es auditor independiente egresado de la Universidad de Valparaíso. Con una cartera de más de 45 clientes a asesorar y una experiencia de más de 20 años a sus espaldas, se ha visto en la engorrosa tarea de aclarar el panorama de incertidumbre que viven muchos de sus clientes al no saber cómo se verían afectados respecto a la normativa en estudio.

Considerando lo anterior, el cómo se plantea y es considerada la normativa antielusión por un asesor independiente entregará una nueva visión que respalde o contradiga la visión del resto de entrevistados.

1.- ¿Cómo se ha visto afectado el curso de acción al planificar tributariamente los movimientos de una empresa, en vista a esta normativa?

Al principio fue incertidumbre, varios de mis clientes me consultaron sobre ello. A quienes asesoro les fui enfático en el sentido de que el Servicio estaría con más facultades para fiscalizar; por lo tanto, si hay una planificación tributaria de fondo, si hay decisiones que tomar respecto a alguna reorganización de los negocios, si hay algún movimiento que llegase a tener efectos tributarios que podrían entenderse como elusivos por la nueva ley. Intenté hacerles entender que, ahora más que antes, cualquier movimiento por parte de la empresa debe ser con una razón de negocios, que pueda explicar que esos efectos tributarios fueron consecuencia de los movimientos y no el objetivo de la planificación.

2.- Desde un punto de vista macro, ¿qué efecto ha tenido, y cree usted tendrá, en el mercado la normativa?

El Fisco va a recaudar más impuestos, van a aumentar los ingresos fiscales y eso es una certidumbre, está claro que el primer efecto será ese. Las empresas, ya sea por miedo, desconocimiento o porque así lo hacen, van a pagar lo que les corresponde, a juicio del Servicio, pagar y eso va a ser malo y bueno dependiendo del punto de vista que lo veas. Cuando restringes mucho el cómo se debería manejar una empresa, cuando coartas ese curso de acción invalidando movimientos que hasta hace poco eran lícitos, cuando tú le dices al contribuyente "lo que hacías antes ahora lo entendemos como elusión y te podemos multar hasta por el 100% de lo que pagaste", ese de por sí es un efecto contraproducente, porque todo dependerá de la interpretación que le dé el Servicio a lo que tú hagas.

3.- Desde un punto de vista empresarial, ¿ha tenido algún efecto preponderante sobre las inversiones?

No, al menos las empresas que asesoro no se han visto con ese conflicto. Está claro que cualquier movimiento que pudiese tener un efecto tributario, y estamos hablando de efecto tributario que caiga dentro de los requisitos para ser fiscalizado bajos los términos de la norma antielusión, cualquier movimiento que tenga efectos tributarios tiene que haber sido un movimiento o una planificación con una – como dice la ley – legítima razón de negocios. Entonces, creo o lo pienso así, que si hay inversiones por parte de una empresa, esas inversiones se hacen o deberían hacerse siempre con una legítima razón de negocios, y el efecto tributario o la ventaja tributaria que se obtiene, es una consecuencia que está en segundo plano.

4.- Uno de los puntos en la normativa es evitar el abuso y la simulación, ¿de qué modo esos conceptos entorpecen o benefician una planificación tributaria?

No creo que haya mucho beneficio respecto de una ley que limita o se vuelve una nueva limitante para lo que es una planificación tributaria. Siento que beneficiosa en ese aspecto no es, la entorpece bastante pero tampoco quiero sonar a que estoy totalmente en contra de esta normativa. El punto es que al querer evitar el abuso y la simulación, limitaron bastante la libertad impositiva del contribuyente; por lo que, las planificaciones tributarias que se hacen hoy por hoy van en el entendido de que hay nuevos límites a visualizar de modo de no estar abusando de las herramientas jurídicas que empleas, o que los contratos o actos que configuran el hecho no se entiendan por el Servicio como una simulación o una disimulación de otro acto con una naturaleza distinta.

5.- El S.I.I. ha sido enfático en querer reforzar este concepto, pues posee el curso de acción para dar el punto de partida al proceder de los T.T.A. una vez entienda como elusivo algún acto de un contribuyente. Siendo así, y en consideración a las circulares y otros dictámenes, ¿se tiene más claro el desarrollo de la normativa, sus efectos y cómo ésta es implementada tanto por el S.I.I. como por los Tribunales al momento de hablar sobre planificación tributaria?

El Servicio publicó hace poco un nuevo esquema de casos tributarios, allí se desarrollaba de forma bastante predecible la posición que tomará el Servicio en casos de planificaciones tributarias con elusión de por medio. Fuera de eso y las Circulares que no hacían más que desarrollar más a fondo los artículos, no hay más documentación que permita respaldar una solución cuando te preguntan "¿qué haría el Servicio si hago esto?" Eso sumado a que no ha habido algún dictamen o resolución del Tribunal desarrollando en específico este tema, cosa que te permita comprender vía resolución la respuesta dada y la posición tomada por los Tribunales. Las planificaciones siguen estando al amparo de la interpretación que les dé el Servicio.

6.- Entendiendo qué es la normativa y sus efectos, ¿cree ésta sea beneficiosa para el país en planos económicos e impositivos; o bien, requiere de algún cambio o eliminación del cuerpo legislativo impositivo? De haber cambios, ¿cuáles cree son los más urgentes para su correcto desarrollo?

Para el país sí va a ser beneficiosa, porque la recaudación fiscal va a aumentar, y el Servicio va a tener un mayor presupuesto para los servicios públicos que ha prometido en los últimos mandatos presidenciales y los que se avecinan. Pero, tal como las AFP, la normativa también es perfectible, y la primera instauración no creo que sea la definitiva.

Van a haber cambios, se requieren, más cambios pero no eliminarla, ya está instaurada en el ordenamiento jurídico, muchas empresas se deben haber preparado y capacitado para ello; muchos asesores tributarios también deben haberse capacitado considerando dentro de sus próximas asesorías la normativa antielusión.

No te diré que era necesaria en el sistema tributario; quizás sí era necesario regular ciertas situaciones particulares que hacían al contribuyente aprovecharse de vacíos legales; pero como te mencioné anteriormente, considero que la implementación actual es una que atenta contra la libertad de negociación del contribuyente, le genera una aire de demasiada incertidumbre aún, tanto incertidumbre económica al no saber de qué forma el Servicio actuaría frente a ciertos movimientos que podrían considerarse elusivos sin serlo; así como incertidumbre jurídica al no tener claro, por no haber mayores resoluciones, cómo actuarán los Tribunales o cómo interpretarán lo que para ti podría ser una legítima razón de negocios, pero para el Servicio no.