

ESCUELA DE
COMERCIO



PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATOLICA
DE VALPARAISO

ESCUELA DE
COMERCIO



ESCUELA DE
COMERCIO

TEORÍA DE LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

ANTONIO FAÚNDEZ UGALDE
Profesor PUCV

- Proyecto de ley sobre Reforma Tributaria

(Ingresado a la Cámara de Diputados el 2 de abril de 2014, bajo el Boletín nº 9290-05):

“Existe un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas”.

“La elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea **inequitativo** y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde” (principio de igualdad).

Objetivos de la Reforma Tributaria: 4.- “Velar porque se pague lo que corresponda **de acuerdo a las leyes**, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión” (principio de legalidad).

Antecedentes que respaldan el principio de legalidad e igualdad:

- Historia de la Ley nº 20.780:

Con fecha 5 de mayo de 2014, en el primer informe de la Comisión de Hacienda el Ministro de Hacienda Alberto Arenas indicó: “...el sistema tributario se hace consistente con los principios de dar igualdad de tratamiento tributario a los ingresos provenientes del capital y del trabajo, lo que está en las buenas prácticas que recomiendan los países de la OCDE: que aporten más quienes generan más ingresos”.

- Historia de la Ley nº 20.780:

Con fecha 5 de mayo de 2014, en el primer informe de la Comisión de Hacienda el profesor Francisco Saffie –sin formar parte del Ministerio de Hacienda hasta ese entonces– señaló que “...una norma general antielusión no es equivalente a conferir discrecionalidad al fiscalizador para crear obligaciones tributarias...”, concluyendo que “...se trata de una norma que refuerza el principio de legalidad en materia tributaria, porque deja en manos de la ley la forma en que surgen las obligaciones tributarias”.

- Historia de la Ley nº 20.780:

En el último informe de la Comisión de Hacienda de fecha 9 de septiembre de 2014, el senador Walker al referirse a la norma general antielusión señaló que: “...el principio que prima en nuestro sistema tributario es el principio de legalidad”.

ART. 4 BIS, INC. 1º: *“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponible, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”.*

- Planteamiento del SII:

El Servicio de Impuestos Internos argumentó en la Circular nº 65 de 2015 que la norma general antielusión demuestra la preocupación del legislador por resguardar los principios constitucionales de legalidad de los tributos y de igualdad en la repartición de las cargas públicas, contenidos en el nº 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República.

Agrega la misma Circular que el resguardo del principio de legalidad supone que la aplicación de tributos no puede quedar al arbitrio de los contribuyentes, es decir, son obligatorios y nadie puede sustraerse a su aplicación mediante actos elusivos.

En cuanto al principio de igualdad en la repartición de las cargas públicas, supone asegurar que los contribuyentes tributen conforme el legislador ha estimado adecuado.

Por lo tanto: Si bien el legislador reconoció el principio de igualdad y de legalidad como sustento de la norma general antielusión, sin embargo, **su aplicación quedo limitada a 2 casos:**

- Abuso de la forma jurídica
- La simulación.

Art. 4 bis, inciso tercero: “...Se entenderá que existe elusión de los hechos imponible en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente”.

- Entonces, si se realiza una “planificación tributaria” que NO implique un abuso de la forma jurídica o simulación ¿aplica la cláusula general antielusión?



Mensaje Proyecto de Reforma Tributaria:

*“Existe un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante **planificaciones tributarias elusivas**”; ¿esto equivale a decir a que existirían planificaciones tributarias no elusivas?*

*“Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las **planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias** en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí”; ¿esta afirmación permite sostener que hay planificaciones que no tienen por objeto obtener ventajas tributarias?*





El SII señala en Oficio nº 154 del 20 de enero de 2016:

“Por tanto, aclarando desde ya que no toda planificación tributaria es susceptible de controversia, se informa que se han incorporado importantes modificaciones legales destinadas a cerrar los espacios de elusión y planificación tributaria agresiva”.

Pero, ¿qué tipo de planificaciones? ¿las no agresivas? ¿qué es no agresivo?





Conclusión:

Primer alcance: que el contribuyente planifique tributariamente de acuerdo a la legítima opción de conductas que ofrece el legislador tributario (Art. 4 ter inciso segundo: “Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria”).

Segundo alcance: que el contribuyente planifique tributariamente y obtenga un resultado jurídico o económicamente relevante (Art. 4 ter inciso primero y Oficio n° 154 de 2016 “***...aclarando desde ya que no toda planificación tributaria es susceptible de controversia***”).





OTROS PROBLEMAS DE APLICACIÓN

Artículos 4 bis, inciso cuarto:

“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”.

El Servicio de Impuestos Internos interpretando la citada disposición en la Circular n° 65 de 2015, identificó una serie de supuestos que se constituirían en fuente particular de elusión tributaria, esto es:

- i) Casos en que procede las facultades de tasación del artículo 64 del Código Tributario.
- i) Casos en que se rechacen los gastos necesarios para producir renta de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la Ley sobre Impuestos a la Renta.

iii) Casos en que los contribuyentes no justifiquen sus inversiones de acuerdo con lo establecido en los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

iv) Casos en que proceda gravar el mayor valor que derive de las enajenaciones indicadas en el nº 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

v) Casos en que el Servicio de Impuestos Internos determine diferencias en los precios de transferencias de acuerdo con lo señalado en el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

vi) Casos de anticipo de herencias o encubrir donaciones de conformidad con lo señalado en el artículo 63 de la Ley nº 16.271, sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones.

- ***Primer problema:***

El efecto de no hacer aplicable las consecuencias jurídicas que derivan de los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario, implica que la procedencia de la norma general antielusión siempre quedará condicionada a un “efecto tributario final”.

El SII indica en Circular n° 65 de 2015 lo siguiente: *“De esta forma, por ejemplo, no se aplicarán las normas de los artículos 4° ter y 4° quáter, ni los procedimientos referidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis, cuando la situación específica de que se trate se encuentre regulada...”*, luego menciona los casos especiales que he indicado precedentemente.

- ***Segundo problema:***

La interpretación invocada por el SII excluye la aplicación de los procedimientos del 4 quinquies y 160 bis, es decir, no podría pedir al Tribunal Tributario y Aduanero que declare la elusión o simulación.

Por lo tanto, si no puede pedir la declaración de elusión o simulación al referido tribunal, ¿tendrá facultadas el órgano fiscalizador para poder hacer dicha declaración para el caso especial?