

Planificación Tributaria y Norma general antielusión

Alonso Morales Muñoz

Mayo 2016

Paralelo 4 bis

Mensaje presidencial 24-362, 01 de abril de 2014	Boletín Nº 9.290-05 Indicaciones formuladas al proyecto, 14 de agosto de 2014
Artículo 4 bis. Las obligaciones tributarias nacerán y se exigirán 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.	Artículo 4 bis. Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la <u>naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado</u>, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles. El Servicio deberá reconocer <u>la buena fe de los contribuyentes</u>. La <u>buena fe en materia tributaria</u> 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. [...]

Paralelo 4 bis

Mensaje presidencial 24-362, 01 de abril de 2014	Boletín Nº 9.290-05 Indicaciones formuladas al proyecto, 14 de agosto de 2014
	[...] No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se <u>eluden</u> los hechos imponible establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponible en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4º ter y 4º 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 4º ter y 4º quáter. [...]

Paralelo 4 bis

Mensaje presidencial 24-362, 01 de abril de 2014	Boletín Nº 9.290-05 Indicaciones formuladas al proyecto, 14 de agosto de 2014
	[...] Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4º ter y 4º quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4º quinquies y 160 bis.

Paralelo 4 ter

Mensaje presidencial 24-362, 01 de abril de 2014	Boletín Nº 9.290-05 Indicaciones formuladas al proyecto, 14 de agosto de 2014
Artículo 4 ter. Las leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos. Para estos efectos, se entenderá que existe abuso 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, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurran las siguientes circunstancias:	Artículo 4º ter.- Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el <u>abuso de las formas jurídicas</u>. Se entenderá que existe abuso para efectos tributarios cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, <u>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</u> a que se refiere este inciso. [...]

Paralelo 4 ter

Mensaje presidencial 24-362, 01 de abril de 2014	Boletín Nº 9.290-05 Indicaciones formuladas al proyecto, 14 de agosto de 2014
a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. El Servicio podrá declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinquies.	[...] Es legítima la <u><i>razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, por ende, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o bien, que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.</i></u> En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponible establecidos en la ley.

Paralelo 4 quáter

Mensaje presidencial 24-362, 01 de abril de 2014	Boletín Nº 9.290-05 Indicaciones formuladas al proyecto, 14 de agosto de 2014
Artículo 4 quáter. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho gravado con los impuestos será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. El Servicio desestimaré y no le serán oponibles los actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular 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, con arreglo al artículo siguiente.	Artículo 4 quáter. Habrá también elusión, en los actos o negocios en los que exista <u>simulación</u>. 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.

Paralelo 4 quinquies

Mensaje presidencial 24-362, 01 de abril de 2014	Boletín Nº 9.290-05 Indicaciones formuladas al proyecto, 14 de agosto de 2014
Artículo 4 quinquies. La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4 ter y 4 quáter, precedentes, será declarada administrativamente por el Servicio en la correspondiente liquidación, giro o resolución, previa autorización del Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según corresponda, conforme a lo dispuesto en los incisos siguientes, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente relativos a las materias de tributación fiscal interna que sean, según ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos. [...]	Artículo 4 quinquies. La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4 ter y 4 quáter, precedentes, será declarada , a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis. [...]

Paralelo 4 quinquies

Mensaje presidencial 24-362, 01 de abril de 2014

La autorización a que se refiere este artículo, será otorgada por los funcionarios indicados en el inciso precedente, a requerimiento de la unidad de su dependencia que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva, previo informe del Departamento Jurídico o de la Subdirección Jurídica en el caso que la autorización corresponda al Subdirector de Fiscalización. La solicitud de autorización deberá fundarse en la concurrencia de las circunstancias previstas en los artículos 4 ter y/o 4 quáter, y efectuarse antes de emitirse la liquidación, giro o resolución, según corresponda.

[...]

Boletín N° 9.290-05 Indicaciones formuladas al proyecto, 14 de agosto de 2014

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.

[...]

Paralelo 4 quinquies

Mensaje presidencial 24-362, 01 de abril de 2014	Boletín Nº 9.290-05 Indicaciones formuladas al proyecto
El plazo para emitir la autorización será de dos meses contados desde la recepción de la solicitud y el expediente completo por la autoridad competente, circunstancia esta última de la cual se deberá dejar constancia en dicho expediente. Este plazo podrá ser ampliado fundadamente por dicha autoridad, hasta por un mes. Transcurrido el plazo a que se refiere el inciso anterior, y la prorroga en su caso, sin que se haya comunicado una decisión, se entenderá denegada la autorización, reanudándose el computo del plazo para efectuar las actuaciones de fiscalización o dictar las resoluciones que correspondan, según las reglas generales. [...]	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. [...]

Paralelo 4 quinquies

Mensaje presidencial 24-362, 01 de abril de 2014	Boletín Nº 9.290-05 Indicaciones formuladas al proyecto, 14 de agosto de 2014
Durante el tiempo transcurrido desde que se solicite la autorización hasta la comunicación de su otorgamiento o rechazo, o hasta el vencimiento del término para emitir una decisión sin que se haya efectuado, se suspenderá el cómputo del plazo para liquidar, girar o resolver. La autorización y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, sin perjuicio del derecho del contribuyente a reclamar de la liquidación, giro o resolución que en definitiva se dicte o practique, conforme a las reglas generales. [...]	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, [...]

Paralelo 4 quinquies

Mensaje presidencial 24-362, 01 de abril de 2014	Boletín Nº 9.290-05 Indicaciones formuladas al proyecto
Con la autorización a que se refiere este artículo, el Servicio determinará los impuestos que correspondan conforme a los antecedentes de que disponga, aplicando además los intereses penales y multas respectivos. El Servicio determinará mediante resolución la forma en que se aplicarán las disposiciones de este artículo. [...]	[...] 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.

¿Qué pasó en el intertanto?

Críticas durante la discusión LYD pp. 269 y ss.

- La norma propuesta toma como modelo con bastante exactitud, las normas alemanas y españolas antielusión.
- En la norma que se propone, el Servicio no sólo investiga, sino que también resuelve, no contemplándose expresamente etapas en donde se notifique al contribuyente y éste tenga plazos determinados para defenderse o hacer llegar los documentos para probar la legitimidad de sus operaciones.
- En cuanto al sistema español, la discusión no ocurre ante la autoridad tributaria, sino ante un panel que está compuesto por cuatro personas.
- En cuanto a las facultades de recalificar conductas otorgadas al Servicio de Impuestos Internos para cuando las estime artificiosas, impropias o que no tengan efectos económicos relevantes, se aplicará tanto a personas naturales como jurídicas, y es bastante amplia y subjetiva, generando incertidumbre en los contribuyentes sobre cuál es la conducta prohibida.

Críticas durante la discusión

- Sobre la experiencia española, la norma se introdujo en 2004, y desde su introducción, tanto la jurisprudencia como la doctrina han tenido sendas discusiones en la aplicación de esta norma, por ejemplo, qué es artificioso o impropio, qué es inusual, si acaso una transacción distinta, no habitual, o acaso usual, es lo que se hace todos los días, y que la jurisprudencia de esos países ha sido vacilante.
- En países como Alemania, la jurisprudencia obliga, cuestión diferente en Chile, donde los fallos son al caso concreto, por lo que tener normas de este nivel de amplitud, sin que haya jurisprudencia que vaya marcando precedente, resulta sumamente arriesgado desde el punto de vista jurídico y económico.

Críticas durante la discusión

- Asimismo, para casos de transacciones comerciales que, entre otros fines, tienen por objeto el ahorro tributario y tiene efectos tributarios colaterales, también podría quedar en el marco de esta norma, pues no aclara si requiere que el principal o único objeto tenga que ser reducir la carga tributaria, cuestión en que la jurisprudencia de esos países se ha inclinado, con el paso de muchos años a resolver que, en el fondo, el ahorro tributario tiene que ser una situación decisiva para haber llevado a cabo la transacción comercial.
- No se sabe qué se entenderá por efectos económicos relevantes. Si acaso se referirá a montos, o a cambios en la estructura jurídica de una determinada empresa, o contra qué se efectúa la comparación.

Críticas durante la discusión

- Al respecto, la jurisprudencia extranjera ha comparado este tipo de normas con el contribuyente económicamente racional, comparación sumamente compleja, porque cuando se decide una transacción comercial, no solo se consideran las variables económicas, que son las más relevantes, sino que puede haber otras de diversas índoles, incluso, familiares o personales.
- El proyecto va hacia una suerte de sustancia sobre forma, donde el Servicio de Impuestos Internos va a revisar qué realmente quiso hacer el contribuyente, pero no lo que formalmente hizo, pues no se juzgarán intenciones, sino la ocurrencia de efectos económicos relevantes, lo que de alguna manera trasunta una suerte de responsabilidad objetiva para los contribuyentes, pues se prescinde de la culpabilidad de los contribuyentes.

Críticas durante la discusión

- Dado que la Constitución Política dispone que los tributos se determinen por ley, tanto en su forma, su proporcionalidad y su progresión, al otorgarle la facultad de recalificación al Servicio de Impuestos Internos para cobrar los impuestos que debió haber pagado una transacción que formalmente no existe, pero que materialmente se supone debió ocurrir, parecería una norma en conflicto, precisamente, con que los tributos tengan que estar determinados y los hechos gravados por ley, pues quien va a determinar el hecho gravado es el Servicio de Impuestos Internos, y con un criterio desconocido, pues podría determinar el hecho más gravoso para el contribuyente y más beneficioso para el Servicio de Impuestos Internos o el Fisco, o la menos gravosa para el contribuyente.

Críticas durante la discusión

- En Alemania y España, tras años de jurisprudencia, se concluyó que la autoridad tributaria tiene la obligación de adoptar el criterio menos gravoso para el contribuyente; asunto en que el proyecto guarda completo silencio y será la autoridad administrativa, y no los tribunales, la que resuelva-, no sentándose jurisprudencia.
- Si en el número 3 del artículo 19 de la Constitución Política se dispone que si las leyes van a imponer una pena, una sanción, las conductas prohibidas deben estar expresamente descritas en ella, estimar que una transacción es impropia, artificiosa, o sin efectos económicos relevantes, no satisface el requisito de estar clara, patente y especificada la conducta prohibida, recordando que varios fallos del Tribunal Constitucional han resuelto que el número 3 del artículo 19 de la Constitución no sólo obliga al legislador penal, que impone penas privativas de libertad, sino también al legislador que impone multas, [...]

Críticas durante la discusión

- [...] porque la multa también es una pena, y en este caso, del ciento por ciento de los impuestos, generándose, inclusive, la necesidad de acreditar ante el Servicio de Impuestos Internos un hecho negativo, pues no es claro de quien es la carga de la prueba en esta norma, aunque pareciera que es el contribuyente quien tendrá que defenderse ante esa acusación.
- No todos los países tienen normas generales antielusión. Países como México o Japón no las tienen, y optan, más bien, por un esquema de norma a norma, que, de hecho, hoy día, en Chile también existe en el artículo 64 del Código Tributario.

Críticas durante la discusión

- Los países que han introducido esta norma, en su mayoría, pertenecen al Common Law, donde la jurisprudencia en esos países ayuda mucho para ir especificando la norma, para perfeccionarla, cuestión no ocurrente en Chile, por lo cual se debe ser mucho más cuidadosos cuando se adoptan normas como la alemana o la española, que, además, viene de una instrucción de la Unión Europea para países también del Common Law, y que ha sido, durante diez años, muy cuestionada por la doctrina y la jurisprudencia tratando de adaptarla.

Críticas durante la discusión pp. 282 y ss. Claudio Salcedo

- La normativa está intentando coartar el ejercicio de la economía de opción, de elegir libremente el camino menos gravoso para el contribuyente y se demoniza el concepto de elusión.

Otras opiniones durante la discusión pp. 284 y ss. Francisco Saffie

- Las normas especiales antielusión han demostrado ser poco aptas para combatirla, ya que por su propia naturaleza no pueden adelantarse o cubrir nuevos supuestos de elusión, y de hecho, señaló que el Código Tributario y la ley sobre Impuesto a la de Renta contienen múltiples normas especiales antielusión. Ante las deficiencias de las normas especiales surge la idea de incluir en los ordenamientos jurídicos normas o cláusulas generales antielusión.
- Son varios los países que cuentan con legislaciones que contienen una norma como la que se propone incorporar al Código Tributario, entre ellos, Australia, Francia, Alemania, Suecia, Singapur, Canadá, Brasil, Irlanda, Corea del Sur, Italia, Sudáfrica, China, Indonesia y el Reino Unido. Es más, la Unión Europea recomienda la inclusión de una norma general antielusión en la legislación interna de sus países miembros.

Otras opiniones durante la discusión

- En el caso de Estados Unidos, las normas antielusión fueron desarrolladas principalmente a través de la jurisprudencia y que el año 2010 se codificó la doctrina de la sustancia económica por sobre la forma jurídica. Por lo tanto, países tanto de la tradición continental como del Common Law, han codificado una norma general antielusión.
- No obstante, existe espacio para introducir modificaciones en la redacción de las normas del artículo 4° bis y 4° ter y, tal vez, especificar más en la ley el procedimiento administrativo de calificación de situaciones de abuso y simulación, en lugar de dejar el inciso final de la norma que contempla la posibilidad de que sea detallado el procedimiento, administrativamente.

Otras opiniones durante la discusión

pp. 292 y ss. Pedro Massone

- En Inglaterra este tema se abordó mediante la jurisprudencia. Es decir, la Corte debe promover una calificación precisa de la operación en su totalidad, en cuanto a que son las que sólo producen ahorro de impuestos, sin que exista propósito económico o de negociación serio es elusión.
- En Francia se aplica la teoría del abuso del derecho. Este concepto, ocasionó serios problemas en el derecho tributario francés, pues, en un primer momento, gran parte de la doctrina gala estimaba que la citada disposición debía aplicarse, de manera limitada, a los casos de simulación y a hipótesis de acto anormal de gestión, sin afectar a los actos de elusión. No fue sino hasta 1981, que el Consejo de Estado francés rechazó tal interpretación restrictiva y afirmó que, el procedimiento contemplado afectaría también al abuso de derecho practicado mediante actos elusivos. Existe desde entonces, una calificación semejante entre los conceptos de abuso de derecho, simulación y fraude a la ley.

Otras opiniones durante la discusión

- Para el derecho tributario español, el concepto basal en el control de conductas antielusivas es el de “fraude de ley”.

“Protocolo de Acuerdo Por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo”

- Se precisará la norma general anti-elusión/anti-simulación (primacía de la sustancia sobre forma), reconociendo el principio de buena fe y la autonomía y libertad contractual del contribuyente, resguardando la posibilidad de ejercer la economía de opción (posibilidad de elegir entre alternativas lícitas y legítimas sin ser recalificado en la medida que su objetivo no haya sido la elusión de impuestos, concepto que se definirá legalmente) y ajustando su nomenclatura a la terminología de nuestro ordenamiento jurídico.
- El peso de la prueba corresponderá, en una potencial recalificación, al SII y no al contribuyente.
- Para la aplicación de la norma general anti-elusión/anti-simulación, será el tribunal tributario y aduanero competente el que deberá realizar, mediante un procedimiento de características similares al general de reclamación, la calificación jurídica del acto potencialmente elusivo o simulado conforme al requerimiento que le efectúe el Director del SII.

“Protocolo de Acuerdo Por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo”

- Conjuntamente con la calificación jurídica, el referido tribunal conocerá de la aplicación de las sanciones correspondientes y emitirá las órdenes respectivas a la administración tributaria.
- La norma general anti-elusión/anti-simulación sólo aplicará para actos, contratos, transacciones futuras, esto es, ocurridos a partir de la entrada en vigencia de la norma.

Norma general antielusiva

- No existe la anunciada definición del concepto de elusión, sólo dos hipótesis: *abuso de formas jurídicas y simulación*.
- Definiciones ostensivas de *abuso en materia tributaria y simulación*.
- Multiplicidad de conceptos jurídicos indeterminados:
 - *Naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados.*
 - *Buena fe en materia tributaria.*
 - *Resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes.*
 - *Razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria.*
 - *Etc.*

¿Como llenar esos estándares?

- ¿Principio de legalidad?
- ¿Principio de igualdad?
- ¿Sustancia sobre forma? (“Substance over form”)?
- ¿Razón de Negocios y sustancia económica. (“Business purpose and economic substance”)?
- ¿Transacción por pasos (“step transaction”)?
- ¿Transacciones falsas (“sham transactions”)?

Economía de opción, Planificación Tributaria Legítima, y Planificación Tributaria agresiva o elusiva

- **Economía de opción:** situación ante la cual el contribuyente tiene diversas posibilidades, y realiza la acción u omisión de la que resulta evitar, disminuir o postergar el pago de los impuestos, siempre que el ordenamiento jurídico no prohíba esa conducta u opción de ahorro fiscal; opciones que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los sujetos pasivos.
- **Planificación Tributaria:** proceso, sistémico y metódico, constituido por un conjunto de actos jurídicos lícitos del contribuyente en virtud del cual se elige racionalmente la opción legal tributaria que genere el mayor ahorro impositivo o la menor carga tributaria admisible al evitar, disminuir o postergar el pago de los impuestos, utilizando las opciones que contempla el ordenamiento jurídico.
- ¿Sinónimos?
- (GAAR), UK, Julio 2013, “abusive tax arrangements”, Enero 2015.

Economía de opción, Planificación Tributaria Legítima, y Planificación Tributaria agresiva o elusiva

- **Circular 65, de 23 de julio de 2015, SII**, Imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el código tributario por la ley n° 20.780, en materia de medidas anti elusión:

“En efecto, en el Mensaje con que se inició la tramitación del proyecto de ley que culminó con la promulgación y publicación de la Ley N° 20.780, se indicó al respecto, que nuestro sistema tributario y específicamente las normas que regulan las facultades de fiscalización, permitían a los contribuyentes obtener ventajas, mediante conductas elusivas. Se señaló entonces que dicho sistema no entregaba a la administración tributaria facultades claras para contrarrestar **planificaciones tributarias agresivas** que permiten obtener ventajas tributarias indebidas en la realización, por parte de un contribuyente o de un grupo de ellos, de un acto o un conjunto de actos relacionados entre sí” (pp. 2).

Economía de opción, Planificación Tributaria Legítima, y Planificación Tributaria agresiva o elusiva

- **Circular 65, de 23 de julio de 2015, SII**, Imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el código tributario por la ley n° 20.780, en materia de medidas anti elusión:

“En tal sentido, se concluía que la elusión (y la evasión) hacen que nuestro sistema sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar **planificaciones tributarias elusivas (basadas en el abuso de las formas jurídicas o la simulación)**, terminen pagando menos impuesto del que le corresponde según lo establecido en la ley. Por tanto, la elusión (y la evasión) no contribuyen a mejorar la distribución del ingreso, sino que aumentan la desigualdad, ya que no se paga lo que en derecho procede, conclusión que ha sido refrendada por diversos organismos multilaterales, tales como la OCDE.” (pp. 3).

Economía de opción, Planificación Tributaria Legítima, y Planificación Tributaria agresiva o elusiva

- **Circular 65, de 23 de julio de 2015, SII**, Imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el código tributario por la ley n° 20.780, en materia de medidas anti elusión:

“Por otra parte, se debe tener presente que la legislación comentada cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en 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. El legítimo derecho de opción no puede, en este sentido, ser excusa para la determinación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes de forma distinta a aquella prevista en la ley. Así, desde una perspectiva tributaria, el ejercicio de este derecho, en cuanto conduce al citado beneficio, supone que el contribuyente realiza un acto jurídico o conjunto de ellos que implique una menor carga tributaria o que el acto escogido no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo, siempre que estos efectos estén contemplados por la ley tributaria.” (pp. 3).

¿Qué opina nuestra Excma.
Corte Suprema sin aún
aplicar la norma antielusiva?

¿Abuso de formas?

Rol 27.783-14, “Sandoval Trombert c/ SII”, 15/12/2015.

- Antecedentes:

Cuarto: Que, en primer lugar, el hecho gravado se refiere a determinadas circunstancias concretas que justifican la pretensión de cobros de impuestos por parte del Servicio. En el presente caso no existe controversia sobre los siguientes hechos: Alvaro Javier Sandoval Trombert participaba con un 40% en la sociedad “Emilio Sandoval y Cía. Ltda.”, con un capital de \$1.019.782.906. Con fecha 15 de diciembre de 2000 los socios concurrieron (a) a transformar dicha sociedad en “Emilio Sandoval Poo S.A.”, (b) a capitalizar la totalidad de sus cuentas patrimoniales de \$1.263.435.416, totalizando un capital de \$2.283.218.322, y (c) a modificar la participación en el capital social, suscribiendo el señor Alvaro Javier Sandoval Trombert 50.000 acciones, correspondientes al 50% del capital. Con fecha 8 de enero de 2001, **Alvaro Javier Sandoval Trombert vendió la totalidad de dichas 50.000 acciones a “Asesoría e Inversiones Alto Palena Ltda.”, sociedad en la cual tenía una participación del 99%.** El precio de venta fue el equivalente a \$1.141.609.161, igual al valor libro de las acciones vendidas, pagadero en un plazo de cinco años.

¿Abuso de formas?

- Derecho:

Undécimo: Que en primer lugar el recurso denuncia la falsa aplicación del antiguo inciso cuarto del artículo 41 de la ley de impuesto a la renta. El recurrente alega que esta disposición se aplica a la enajenación de derechos en sociedades de personas y no a la enajenación de acciones.

Duodécimo: Que la sentencia recurrida razonó que de conformidad con la citada disposición, para determinar la renta proveniente de la venta de las acciones de la sociedad “Emilio Sandoval Poo S.A.” a efectos de determinar la base imponible del impuesto de primera categoría, era necesario deducir del valor libro de las acciones vendidas (\$1.141.609.162) el valor de las utilidades capitalizadas que no hubieran cumplido sus obligaciones tributarias (\$631.717.708, correspondientes al 50% de la capitalización realizada el 15 de diciembre de 2000).

Decimotercero: Que para determinar si esta aplicación del antiguo inciso cuarto del artículo 41 es correcta, será necesario referirse brevemente al sistema de tributación de la renta obtenida en la venta de acciones y de derechos sociales que rigió hasta la reforma introducida por la ley 20.630.

¿Abuso de formas?

No se trataba en realidad de un único sistema, sino de dos: uno para la enajenación de acciones y otro para la enajenación de derechos sociales en sociedades de personas. El régimen aplicable a la enajenación de acciones estaba regulado a partir del artículo 17 No. 8 de la ley de impuesto a la renta. Esencialmente consistía en que la renta (mayor valor) estaba constituida por la diferencia entre el valor de enajenación y el de adquisición de las acciones. El resultante mayor valor estaba a su vez sujeto a distintos regímenes tributarios, dependiendo de diversas consideraciones. Cuando la enajenación de acciones era hecha por “socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses”, dicho mayor valor era gravado “con los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según corresponda” (Ley de Impuesto a la Renta, artículo 17 No. 8 inciso cuarto, introducido por la ley 18.985). Esta disposición no contenía una regla especial para el cálculo del valor de adquisición de las acciones, la que solo fue introducida por la ley 20.630 de 27 de septiembre de 2012.

¿Abuso de formas?

Por su parte, el sistema de tributación de la enajenación de derechos sociales estaba establecido en los incisos tercero, cuarto y quinto del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta. La renta a tributar estaba dada por la diferencia entre el valor de enajenación y el valor libro de los derechos sociales. Esta renta quedaba gravada con el impuesto de primera categoría y el global complementario. Cuando la enajenación era hecha por “socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, a la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses”, debía “deducirse del precio de la enajenación el valor de aporte o adquisición de dichos derechos, incrementado o disminuido según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante, salvo que los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos” de la ley de impuesto a la renta.

Decimocuarto: Que, según se ha expresado en el motivo duodécimo precedente, la sentencia impugnada aplicó el inciso cuarto del artículo 41 de la ley de impuesto a la renta a la venta de acciones de la sociedad anónima cerrada “Emilio Sandoval Poo S.A.” que el recurrente hizo a la sociedad “Asesoría e Inversiones Alto Palena Ltda.”

¿Abuso de formas?

De conformidad con lo señalado en el motivo precedente, la citada disposición resultaba aplicable a la enajenación de derechos en sociedades de personas y no a la enajenación de acciones, de manera que la sentencia impugnada parecería haber incurrido en el error que se denuncia. Esta conclusión se ve alterada si se atiende sin embargo al verdadero sentido de la ley y a los hechos de la causa. En relación con lo primero resulta ilustrativa la historia de la disposición, que fue introducida por la ley 18.985. En el primer informe de la Comisión de Hacienda del Senado (6 de junio de 1990, reproducido en la Historia de la Ley 18.985 preparada por el Congreso Nacional, p. 361) se señala que antes de la introducción del inciso cuarto, el artículo 41 había sido utilizado frecuentemente: con el propósito de extraer de las empresas recursos financieros al margen de tributación, mediante el expediente de vender los derechos de la sociedad que posee dichos recursos a una empresa relacionada. El pago del precio al vendedor se hace precisamente con los recursos que la sociedad adquirente recibe a título de distribución de utilidades de la empresa que se enajena, los que no pagan los impuestos global complementario ni adicional ya que las sociedades no son contribuyentes de los mismos. De esta manera, el socio de una sociedad termina recibiendo las utilidades, no ya en calidad de tales, sino a título de pago de precio en una operación que tampoco ha quedado sujeta a impuestos ya que el valor de la enajenación coincide precisamente con el valor patrimonial de sus derechos (p. 391)

¿Abuso de formas?

El inciso cuarto bajo examen fue introducido con el expreso propósito de evitar esta extracción de utilidades al margen de la tributación que les corresponde. Pues bien, en el caso se trataba precisamente de utilidades que no podían ser retiradas sin pagar el impuesto global complementario. Para evitar la aplicación del tantas veces citado inciso cuarto, la sociedad fue transformada en una sociedad anónima cerrada, capitalizando la totalidad de las cuentas de patrimonio que no habían tributado. La transformación fue hecha el 15 de diciembre de 2000 y las acciones transferidas veinticuatro días después. Esta transformación societaria y casi inmediata venta de acciones a una sociedad en la que el vendedor tenía una participación del 99%, expresa en forma manifiesta el propósito de mantener el recurrente la propiedad de las acciones, retirando de hecho las utilidades no distribuidas sin pagar los impuestos que las gravaban. El Servicio ha entendido que, no obstante la forma de la operación, el recurrente no ha hecho otra cosa que transferir los derechos en la sociedad de personas “Emilio Sandoval y Cía. Ltda.” en la precisa hipótesis que señala el inciso cuarto del artículo 41. La Corte no ve en ello infracción de ley.

¿Simulación?

Rol 1.474-14, “Sociedad Agrícola y Ganadera Lácteos Tronador c/ SII”, 04/04/2016.

- Antecedentes:

Se reclama la infracción al artículo 570 del Código Civil, porque si bien la sentencia señala que los bienes que individualiza son inmuebles por destinación, luego indica que son muebles por anticipación, argumentando que las partes han querido desafectarlos para hacer aplicables las normas de las cosas muebles. Sin embargo, ese no fue un planteamiento de la reclamante, quien señaló que se trata de muebles contruidos en suelo ajeno. **Agrega que la vendedora participa de la propiedad de la reclamante, y que las especies están emplazadas en un terreno de ésta, y por eso no han sido movidos.** Por otro lado alega la transgresión del artículo 571 del Código Civil, norma que define los muebles por anticipación y que exige que se trate de productos de los inmuebles o cosas accesorias y que haya voluntad del dueño de constituir un derecho a favor de terceros, explicando que en este caso los bienes sobre los cuales recae el fallo no son cosas accesorias, sino que infraestructura instalada para el beneficio del predio.

¿Simulación?

Rol 1.474-14, “Sociedad Agrícola y Ganadera Lácteos Tronador c/ SII”, 04/04/2016.

- Antecedentes:

Sostiene que estos yerros influyeron sustancialmente en lo dispositivo del fallo, ya que de no haberse transgredido el artículo 21 del Código Tributario se habría concluido que la prueba rendida no permitía efectuar la calificación de los bienes objeto del pleito como muebles por anticipación, y con ello no se habría alzado la restricción del artículo 8 letra m) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. Por ello, pide que se anule la sentencia recurrida y se dicte otra de reemplazo, que revoque el fallo apelado en aquella parte que hace lugar al reclamo y confirme íntegramente la Resolución Exenta N°1662 de 15 de abril de 2013, en la parte que ordena rebajar el remanente de crédito fiscal.

¿Simulación?

Rol 1.474-14, “Sociedad Agrícola y Ganadera Lácteos Tronador c/ SII”, 04/04/2016.

- Antecedentes:

La objeción del Servicio al crédito fiscal invocado por la contribuyente por adquisición de bienes, radica en que se trata de inmuebles o establecimientos comerciales adquiridos por ésta después de 12 meses desde su construcción o adquisición por el vendedor, quedando la operación fuera de las hipótesis de hecho gravado del artículo 8 letra m) de la ley del ramo; pero si se consideran muebles, se trata de un negocio que tributa y, por ende, tiene derecho a crédito fiscal.

¿Simulación?

- Derecho:

Cuarto: Que, habiendo quedado asentados los hechos del proceso, se hace necesario determinar la naturaleza de los bienes contenidos en las facturas cuestionadas por el Servicio de Impuestos Internos. En ese sentido, importa dejar en claro que tal establecimiento no es una cuestión fáctica, sino jurídica, que se sustenta en los presupuestos de hecho del proceso que, en este caso, consisten en los distintos bienes enunciados en las facturas de compra, a saber, equipos e instalación sistema de riego, equipos e instalación red de agua, cartelería y cercos, bebederos, comederos y corrales, muebles, calle para vacas y caminos, infraestructura de sala ordeña rotativa, sala ordeña parto y terneras, instalaciones hospedería lácteos, casas y bodegas, infraestructura sala de ordeña tradicional, otros equipos e infraestructura, silo y praderas.

¿Simulación?

Quinto: Que, sobre este punto, la parte reclamante sostiene que las cosas adquiridas tienen naturaleza mueble, debido a que el terreno en el que están emplazadas es de un propietario distinto, y extrae de ciertos preceptos del Código Civil que la consideración de éstos como bienes inmuebles, sólo se produce cuando el dueño de la finca lo es también de las cosas muebles. Al contrario, el ente fiscalizador afirma que la determinación a efectuar no tiene relación con la propiedad de las especies, sino que con la posibilidad que puedan ser transportadas, su eventual adherencia permanente al suelo o destinación permanente al aprovechamiento de inmuebles, y su accesoriedad.

Para resolver adecuadamente este asunto, cabe acudir a la definición normativa de las distintas clases de bienes.

¿Simulación?

Sexto: Que, como una primera cuestión a despejar, resulta claro de las normas transcritas que los bienes que se clasifican como muebles, por cuanto pueden ser desplazados de un lugar a otro, pueden ser estimados como inmuebles, en caso que permanentemente adhieran o se destinen al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, recuperando su primitiva calificación para el efecto de constituir un derecho sobre dichos productos o cosas a otra persona distinta del dueño.

De este modo, la propiedad de los distintos bienes no tiene injerencia en su calificación, puesto que ella depende exclusivamente de las condiciones que éstos tengan o en que se encuentren. Se trata, así, de dos temas distintos, uno de ellos, la clasificación de las cosas, y el otro, la propiedad que pueda tenerse respecto de ellas, acorde con aquella clasificación

¿Simulación?

Séptimo: Que, conforme con la normativa antes referida, queda claro que los bienes muebles por anticipación se reputan de tal forma puesto que, en realidad, son inmuebles por adherencia o destinación. Esta última calidad es, entonces, la primera que ha de establecerse, premisa que concurre en los bienes enunciados en las facturas, ya en cuanto se trata de inmuebles por adherencia, como es el caso de los siguientes: instalación sistema de riego, instalación red de agua, cercos, corrales, calle para vacas y caminos, infraestructura de sala ordeña rotativa, de sala ordeña parto y de terneras, instalaciones hospedaría lácteos, casas y bodegas, infraestructura sala de ordeña tradicional, otras infraestructuras, silo y praderas; o de bienes raíces por destinación, como ocurre con los equipos de riego, de red de agua, cartelería, bebederos, comederos, muebles y otros equipos. En ese contexto, el reproche que formula el recurso es que no se establecieron en el proceso las condiciones para realizar tal antelación.

¿Simulación?

Sobre tales condiciones, previstas en el artículo 571 del Código Civil, es posible advertir que los bienes objeto de este litigio, consistentes en infraestructura, instalaciones y equipos para el trabajo de la tierra y el cuidado de animales, pueden ser estimados accesorios a un inmueble, al estar unidos a éste, y desde el momento de ser vendidos, ciertamente se constituye un derecho en favor de terceros distintos al propietario del predio. Sin embargo, tales requisitos no son suficientes para calificarlos como muebles por anticipación, puesto que para ello debe quedar en claro que tras el acto que se celebre en beneficio de otra persona tales cosas serán separadas del inmueble en que se encuentran. Esta circunstancia cobra relevancia desde que el ente fiscalizador refutó la probable calificación de bienes muebles por anticipación aludiendo a que los consignados en las facturas se mantuvieron en el mismo predio en que se encontraban antes de la compra, puesto que el inmueble había sido arrendado por la vendedora a la adquiriente, que continuó con la explotación de la finca. **En ese contexto, resultaba necesario que quedara asentado como un hecho del proceso la separación posterior de los bienes del predio, sin embargo, esa circunstancia fáctica no ha sido establecida, y por ello los bienes objeto del pleito no pueden ser considerados muebles por anticipación.**

¿Simulación?

Octavo: Que, conforme con lo que se ha ido señalando, queda claro que las cosas mencionadas en las facturas que generaron el crédito fiscal cuestionado por el Servicio de Impuestos Internos son inmuebles por destinación o por adherencia, por lo que la sentencia recurrida incurre en un error de derecho al concluir que algunos de ellos - equipos e instalación sistema de riego y equipos e instalación red de agua, cartelería y cercos, bebederos, comederos y corrales, muebles- tienen esa calidad, que se produjo como consecuencia de haber omitido la exigencia del artículo 571 del Código Civil, en cuanto deben separarse del bien raíz, contraviniendo así su texto.

Ese error produjo, como consecuencia, el reconocimiento de crédito fiscal en favor de la reclamante, al recaer las operaciones en comento sobre bienes corporales muebles, en circunstancias que debía aplicarse el artículo 8 letra m) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, que configura como hecho gravado especial la venta de bienes inmuebles sólo cuando se efectúe antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción, siendo un hecho inconcuso que dicho plazo fue excedido.

¿Legítima ?

Resulta claro, entonces, que la equivocación en que incurrieron los jueces del fondo tuvo influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, al fundar el acogimiento parcial de la reclamación, que debió ser desechada en su totalidad, razón por la cual el recurso de casación será acogido.

¿Y nuestros TTA?
Normas antielusivas
especiales

¿Legítima razón de negocios?

RUC 14-9-0002001-6, RIT GR-17-00167-2014, “xxxxxxxxx con SII, 3° TTA Región Metropolitana, 26/04/2016.

- Antecedentes:

El litigio consistió determinar si la operación de aporte que efectuó XXXXXXXXX de sus derechos en Inversiones XXXXXXXXX Limitada, obedece a una legítima razón de negocios que inhiba al Servicio de Impuestos Internos de tasar los valores de aporte de esta operación.

Mediante la Liquidación N° XXXXXXXXX, del 31 de julio de 2012, **se concluyó que no se había acreditado que el aumento de capital, de \$2.000.000 a \$7.059.969.004**, efectuado en Inversiones XXXXXXXXX Limitada en forma exclusiva por la socia XXXXXXXXXXXXX, mediante el aporte de 1.480.984.567 acciones de Inversiones XXXXXXXXX S.A. (antes Inversiones XXXXXXXXXXXXX Limitada y Compañía en Comandita por Acciones), de la totalidad de los derechos sociales que poseía en la sociedad Inversiones XXXXXXXXX Limitada, de la totalidad de los derechos que tenía en la sociedad Inversiones XXXXXXXXXXXXX Limitada, de la totalidad de los derechos en Sociedad Grandes Inversiones Limitada, y de la totalidad de los derechos en la sociedad Inversiones XXXXXXXXX Limitada, **hubiese obedecido a una legítima razón de negocios.**

¿Legítima razón de negocios?

- Antecedentes:

Por lo anterior, y atendida la naturaleza de los bienes aportados (cosas incorporales muebles), se estableció que este Servicio se encontraba habilitado para ejercer la facultad de tasación regulada en el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario. Los bienes que este Servicio considera subvalorados, en base a los antecedentes que obraban en su poder, eran las acciones y derechos sociales de Inversiones XXXXXXXXXX Limitada y Compañía en Comandita por Acciones, de Inversiones XXXXXXXXXX Limitada y de Sociedad XXXXXXXXXX Limitadas, por lo que se procedió a fijar su precio conforme a los antecedentes que en la referida liquidación se detallaron, y a determinar la generación de un mayor valor.

Sobre este punto la contraria argumentó que la razón para efectuar tal aporte correspondía a la necesidad de limitar la responsabilidad de doña XXXXXXXXXX, ante potenciales embargos o litigios que pudieran poner en riesgo su patrimonio, así como también el ingreso de sus hijos a la empresa.

¿Legítima razón de negocios?

- Derecho:

OCTAVO: Que, así las cosas, de todo lo señalado anteriormente es posible sostener que, si bien el ordenamiento jurídico ampara la intención de los particulares organizados empresarialmente en grupos, para reorganizarse, ello debe obedecer a razones legítimas, legitimidad que viene dada por contener una causa y objeto amparado en derecho en la forma prescrita por la ley y en que se persiga el fin empresarial, pues ha sido el propio legislador quien ha previsto esa forma no sólo para velar por intereses de las partes, sino también de quienes son terceros interesados, en resguardo siempre al respeto del orden público. De modo que, cumpliéndose los presupuestos que el legislador ha establecido, las legítimas razones de negocios en las reorganizaciones de grupos empresariales encuentran asidero jurídico, pues se entiende que al haber obrado conforme a derecho, igualmente se resguarda el interés Fiscal.

¿Legítima razón de negocios?

- Derecho:

“...7. Para la legitimidad de las razones dadas por la reclamante:

a. Esta sentenciadora considera relevante hacer presente que, aun cuando las razones otorgadas por la reclamante no se han acreditado en autos, al tenor de las normas y razonamientos antes transcritos sus dichos no se corresponden dentro de lo que se ha señalado como legítimas razones de negocios, pues resulta claro que el aporte que la reclamante efectuó lo hizo por intentar satisfacer intereses personales y los propios de los socios, mas no atendió a los intereses de la empresa individual como sería, por ejemplo, lograr obtenerse un desempeño eficaz de los negocios de la reclamante que podrían satisfacerse, en mejor medida, con la realización del giro de la sociedad Inversiones XXXXXXXXXX Limitada que recibió el aporte, o viceversa, en circunstancias de una reorganización de grupos empresariales...”

Gracias!