



UNIVERSIDAD GABRIELA MISTRAL
FACULTAD DE DERECHO

ELUSIÓN TRIBUTARIA Y PLANIFICACIÓN FISCAL

Proyecto de Memoria para optar al grado académico
de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

Profesor Guía:
Felipe Ecclefield Barbera

Alumnos:
Leonardo Jadue Hadweh
Nicolás Reyes Fuchslocher

SANTIAGO, CHILE

2020

Índice

1. Introducción	Pág. 3
2. Norma General Antielusión y sus Modificaciones	Pág. 7
3. Responsabilidad de los asesores con la nueva normativa tributaria	Pág. 13
4. Catálogo del SII sobre conductas elusivas	Pág. 16
5. Declaración y procedimiento de la existencia de abuso o simulación.	Pág. 21
6. Conclusión	Pág. 25
7. Bibliografía	Pág. 28

Introducción

El presente trabajo tiene por objeto realizar un análisis de la actual norma anti elusión contenida de forma expresa en el Código Tributario, pasando por la explicación de lo que se entiende por tal, un breve relato sobre su evolución normativa, responsabilidad de los que hayan estado involucrados directamente con dichas conductas, así como la guía informativa emitida por el Servicio de Impuestos Internos que sirve como listado de conductas en que la misma institución pondrá especial atención puesto que son constitutivas de infracciones tributarias para finalizar con una explicación del procedimiento de declaración de abuso o simulación que señala la normativa , que busca sancionar las conductas elusivas.

Como primeros conceptos, debemos distinguir entre *elusión tributaria* y *planificación fiscal*, ya que esta última consiste en “el arreglo de los negocios o asuntos privados de una persona en orden a minimizar su carga tributaria”¹, que en sí no constituye una actividad ilícita, puesto que “planificar” está dentro de las actividades normales que realizan todos los actores en el mercado, ya que es una acción que se efectúa para cumplir metas y objetivos². En términos generales, es recomendable que las personas y empresas efectúen una determinada planificación, de manera de encontrar la mejor forma de cumplir con su obligación tributaria, determinando las ventajas y anticipando contingencias, de manera que sea posible predecir y medir los resultados obtenidos al término del periodo en cuestión.

¹ OCDE. *Glossary of Tax Terms*. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>].

² Vergara, Gonzalo. (2020): *Universidad de los Andes, Santiago, apuntes sobre “Defensa del Contribuyente”*.

Por ello es importante distinguir con claridad la *planificación fiscal*, que se ha entendido como una práctica lícita, con la *planificación fiscal agresiva*, que ha sido definida por la OCDE como aquella en “aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o mas sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria”.³

Esta última se ha asimilado a la *elusión*, la cual implica hacer uso de los medios legales para reducir y determinar a su voluntad (y no conforme lo señalado por la ley⁴) su obligación tributaria, atentando contra el espíritu de la ley⁵ -a diferencia con lo que ocurre con la *evasión*, en la que los medios utilizados para reducir el pago de impuestos son ilegítimos⁶. En Chile, la ley no define el concepto de elusión, sino que sólo se dedica a sancionar dos acciones consideradas como elusivas, a saber, la simulación y el abuso.

En cuanto a la *simulación*, el Servicio de Impuestos Internos ha entendido por tal el concepto utilizado por el Derecho Civil de simulación relativa, es decir, cuando aparentemente se celebra un acto jurídico, pero en realidad se quiere realizar otro⁷. El Código Tributario, en su artículo 4 quáter, “que existe simulación (...) 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”, en cuyo caso se aplicarán los impuestos

³ Comisión Europea. (2020): Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reco/2012/772/oj>.

⁴ Saffie, F. (2017), N° 272: *Contra la Elusión: una revisión crítica del proyecto BEPS*. Disponible en: <https://nuso.org/articulo/contra-la-elusion/>].

⁵ OCDE. *Glossary of Tax Terms*. (2020): “AVOIDANCE – A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer’s affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the lay it purports to follow. CF. evasion”, disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>].

⁶ Yáñez Henríquez, J (2001): Universidad de Chile, Facultad de Economía y Negocios, disponible en: <http://econ.uchile.cl/es/opinion/evasi-n-versuselusi-n-diario-estrategia>

⁷ Vodanovic, A (2001): *Manual de Derecho Civil*. Editorial Jurídica Conosur, p. 213

correspondientes a la actividad realizada por las partes, independiente del acto simulado o la forma que se le haya otorgado.⁸

Por otro lado, el artículo 4 ter del Código Tributario señala que “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 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”⁹.

Como se puede ver, la definición resulta amplia, por lo que el inciso siguiente del mismo artículo viene a delimitar lo que se entiende por abuso, señalando que “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 menos cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria”¹⁰, de manera que la elección entre las opciones que otorga la ley no resulta un abuso de ella, aunque los efectos tributarios difieran (en menor medida).

Finalmente, es de nuestra consideración que resulta de gran relevancia realizar un análisis de la normativa vigente en relación con la elusión tributaria y planificación

⁸ Código Tributario: Art. 4 quater, disponible en:
<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

⁹ Código Tributario. Art. 4 ter, disponible en:
<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

¹⁰ Código Tributario. Art. 4 ter, inciso 2º, disponible en:
<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

fiscal, dado que con los avances tecnológicos (que generan innovación en actividades económicas que debiesen estar afectas a impuestos), en ocasiones hace difícil su cobertura normativa y fiscalización. Además de ser muy relevantes las modificaciones introducidas en la legislación a través del tiempo, puesto que consideramos que significa un gran avance en materia de recaudación fiscal.

Norma General Antielusión y sus Modificaciones

Como se ha dicho anteriormente, la elusión consiste en abusar de las figuras legales o simular actos, contratos o negocios celebrados con el objeto de tener cargas tributarias inferiores a las que corresponden según el tipo de acto, contrato o negocio. Esto ha existido a través del tiempo y con anterioridad al año 2014, en que se introdujo la Norma General Antielusiva. En ese entonces, la forma de regularlo era más bien casuística, es decir, si las autoridades detectaban que había conductas elusivas en una actividad económica determinada, se regulaba sólo dicha actividad económica, lo que hizo que surgieran una serie de “leyes parche” que buscaban evitar la elusión en esos casos¹¹. Este sistema no se ha abandonado del todo, ya que sin perjuicio de contar con una Norma General Antielusiva, siempre se continuarán generando oportunidades nuevas de eludir o evadir impuestos, de manera que la normativa nacional debe mantenerse en constante evolución.

En el mismo sentido, se ha dicho que la forma de corregir la elusión cuando no se cuenta con una norma general antielusiva es la “interpretación económica”, la cual califica los actos jurídicos por los fines económicos que persiguen, y aplicando para su corrección tan sólo los Principios Generales del Derecho¹². De manera que la dictación de una Norma General Antielusiva hace que las regulaciones “casuísticas” cubran

¹¹ En Revista Ius et Praxis, N°1, Edición 23: Matus Fuentes, M (2017) *La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo*. Revista Ius et Praxis, año 23, N° 1, p. 67-90.

¹² En Revista Ius et Praxis, N°1, Edición 23: Matus Fuentes, M (2017) *La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo*. Revista Ius et Praxis, año 23, N° 1, p. 67-90

situaciones *especiales* de elusión, mientras que la Norma Antielusiva General se ocupa de cubrir aquellas situaciones no contempladas por las primeras¹³.

La Norma General Antielusiva fue introducida a nuestro ordenamiento jurídico tributario mediante la Ley 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre del año 2014, para entrar en vigencia luego de un año de su publicación, es decir, a partir del 30 de septiembre del año 2015 (en lo relativo a lo señalado en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario)¹⁴.

A propósito de la entrada en vigencia de la Norma General Antielusiva, el Servicio de Impuestos Internos ha dicho:

*“(…) para excluir los hechos, actos o conjunto o serie de ellos, que se han ejecutado, celebrado o perfeccionado íntegramente en un tiempo pasado (antes del 30 de septiembre de 2015). De este modo, es posible que hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, aun iniciados antes del 30 de septiembre de 2015, sean alcanzados por las normas permanentes antielusivas cuando, existiendo abuso o simulación, se encuentre pendiente el cumplimiento de sus efectos jurídicos o tributarios a la fecha de entrar en vigencia las referidas normas”.*¹⁵

¹³En Revista Ius et Praxis, N°1, Edición 23: Matus Fuentes, M (2017) *La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo*. Revista Ius et Praxis, año 23, N° 1, p. 67-90.

¹⁴ Servicio de Impuestos Internos, (2014), Santiago, Chile, Ciclo de Charlas Internas / Implementación Reforma Tributaria: “*Modificaciones al Código Tributario introducidas por la Ley 20.780*”. Subdirección Jurídica, Expositores: Subdirector Vargas, C y Corvalán, P.

¹⁵ Servicio de Impuestos Internos, (2015). N° 55, Circular.

Esta norma tenía por objeto dar cumplimiento al Principio de Legalidad en Materia Tributaria¹⁶, el cual es reconocido por varios artículos de la Constitución Política de la República¹⁷ y también conocido como “Principio de Reserva de Ley”. Dicho principio señala que los tributos deben ser establecidos expresamente por medio de una ley dictada con anterioridad a su cobro, de manera que la ley debe describir cuáles son las circunstancias que configuran el hecho gravado, la base imponible, la tasa del impuesto y los sujetos de la obligación tributaria.

En consecuencia, si no se cuenta con una norma antielusiva, se da paso a que sean los contribuyentes quienes determinen cuáles impuestos y en qué cantidad deben pagarlos, mientras los medios utilizados para tal efecto sean legales, pasando por alto la voluntad soberana que va inmiscuída en las leyes dictadas. Así, las normas antielusivas buscan prevenir que dichas prácticas sean cometidas por los particulares sin consecuencias. Estas prácticas corresponden al abuso y la simulación, entendiéndose por tales los conceptos señalados anteriormente.

Sin embargo, además de normas generales, existen normas especiales. Como en la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones¹⁹, Ley de IVA²⁰, ley de impuesto a la renta²¹, artículo 64 del Código Tributario, etc, las cuales, se aplicarán por sobre las normas antielusivas generales de los artículo 4 bis y siguientes del Código

¹⁶ Servicio de Impuestos Internos, (2014), Santiago, Chile, Ciclo de Charlas Internas / Implementación Reforma Tributaria: “*Modificaciones al Código Tributario introducidas por la Ley 20.780*”. Subdirección Jurídica, Expositores: Subdirector Vargas, C y Corvalán, P

¹⁷ Constitución Política de la República, (2013) Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile: Art. 19 N° 20, 32 N° 6, 63 N° 14 y 65 inciso 4 N° 1.

¹⁹ Ley N° 16.271, (1965), Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=28367>

²⁰ Decreto Ley N° 825, (1974), Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6369>

²¹ Decreto Ley N° 824, (1974), Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>

Tributario²², puesto que las normas antielusivas generales tienen sujeto indefinido y abstracto que permiten a la autoridad fiscalizadora sancionar los actos que incurran en dichas faltas con la recalificación del acto jurídico simulado, los cuales nacerán y se harán exigibles conforme a su naturaleza jurídica y no a su denominación²³, haciendo prevalecer la sustancia del acto jurídico por sobre su forma²⁴.

Posteriormente, el año 2016 se publica en el Diario Oficial la ley 20.899, conocida como “Simplificación de la reforma”, que contenía ciertas normas que entraron en vigencia a partir del 1 de enero de 2016, y otras que lo hicieron a partir del 1 de enero de 2017. Esta norma se ocupaba de diversos aspectos tributarios, pero en cuanto a la elusión, se ocupó de perfeccionar las disposiciones relativas a la entrada en vigencia de la Norma General Antielusiva, a saber:

- *La aplicación de las normas antielusión para situaciones anteriores al 30 de Septiembre de 2015:* se entiende que los hechos, actos o negocios fueron anteriores a esa fecha cuando sus características, elementos o consecuencias jurídicas tributarias se hayan estipulado antes de esa fecha, sin importar si continúan produciendo efectos después de la fecha; el Servicio no podrá aplicar las nuevas disposiciones a los efectos producidos con anterioridad o posteriormente, salvo que se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas. En dicho caso, solo se aplicarán a

²² Código Tributario. Art. 4 bis, inciso 4º, disponible en:
<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

²³ Código Tributario. Art. 4 bis, disponible en:
<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

²⁴ Servicio de Impuestos Internos, (2014), Santiago, Chile, Ciclo de Charlas Internas / Implementación Reforma Tributaria: “*Modificaciones al Código Tributario introducidas por la Ley 20.780*”. Subdirección Jurídica, Expositores: Subdirector Vargas, C y Corvalán, P.

los efectos posteriores consecuencia de la modificación, siempre que exista la calificación de actos o hechos constitutivos de abuso o simulación.²⁵

- *Modifica el artículo 26 bis que permite hacer consultas al Servicio de Impuestos Internos por nuevas normas antielusivas:* dicho artículo permite a los contribuyentes que tengan interés personal y directo, efectuar consultas sobre la aplicación de las normas antielusión cuando hay dudas sobre su aplicación. Al respecto, ley 21.210 introdujo en este artículo el “Silencio Positivo”, que consiste en que si transcurrido el plazo establecido para que el Servicio de Impuestos Internos se pronuncie respecto de una consulta, sin que éste se pronuncie y cumpliendo con una serie de requisitos, “*se entenderá que no son aplicables al caso consultado los artículo 4° bis, 4° ter y 4° quáter, ni las normas especiales antielusivas*”²⁶.
- *Modifica el inciso 3° del artículo 100 bis, que establece sanción para los asesores de la elusión o abuso, es decir, que participen en el diseño o planificación de las conductas abusivas o de simulación:* de lo cual se hablará más adelante.

En la actualidad, el 24 de febrero de 2020 fue publicada la Ley 21.210 llamada “Ley de Modernización Tributaria”, que entró en vigencia a partir del 1 de junio de 2020 y tiene por objeto el fomento de la inversión y el emprendimiento (simplificando el régimen para pequeñas y medianas empresas –“*pymes*”), así como la obtención de

²⁵ Circulo Verde, (2016): *Ley de simplificación del sistema de tributación a la renta y perfección de otras disposiciones legales*. Disponible en: <https://www.circuloverde.cl/wp-content/uploads/2016-04-An--lisis-de-las-modificaciones-introducidas-por-la-Ley-20899.pdf>

²⁶ Ley 21.210, *de Modernización Tributaria*, (2020), Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile: Art 1 N°16.

mayores recursos a nivel nacional, aumentando impuestos a los contribuyentes con mayores ingresos.²⁷

Amplía el alcance del término “*economía de opción*”, que consiste en aquella situación que ocurre cuando la ley tributaria otorga varias posibilidades u opciones para proceder y el contribuyente opta por aquella que resulte conveniente tributariamente, de acuerdo con sus circunstancias²⁸. Por medio de esta modificación ya no sólo se limita a las franquicias u opciones reconocidas por la ley, sino que se compatibiliza con los actos o contratos celebrados en conformidad a la ley.²⁹

Finalmente, para el resguardo de los derechos de los contribuyentes, se introduce el “*silencio administrativo positivo*”, de manera que para todos aquellos trámites sin respuesta que deban ser resueltos en un plazo por el Servicio de Impuestos Internos, se entenderán resueltos en favor del contribuyente, luego de transcurrido éste.³⁰

²⁷ Ministerio de Hacienda, (2020): *Modernización Tributaria*. Dponible en: <https://modernizaciontributaria.hacienda.cl/#:~:text=La%20Ley%20de%20Modernizaci%C3%B3n%20Tributaria,mayores%20en%20materia%20de%20contribuciones>

²⁸ Wolters K, (2020): *Economía de Opción*. Disponible en: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEA MtMSbFljTAAAUMjUwNztlLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA_btYjUAAAA=WKE].

²⁹ Deloitte, (2018): *Detalles del Proyecto de Ley de Modernización Tributaria*. Santiago, Chile, p. 14.

³⁰ Deloitte, (2018): *Detalles del Proyecto de Ley de Modernización Tributaria*. Santiago, Chile, p. 14.

Responsabilidad de los Asesores con la Nueva Normativa Tributaria

Cuando se está ante las conductas elusivas señaladas a lo largo de este trabajo, el Código Tributario distingue en cuanto a las sanciones aplicables a los contribuyentes y a quienes hayan participado en la planificación de dichas conductas (los asesores).

En este sentido, el artículo 100 bis del mismo Código señala que a los contribuyentes se le aplicarán las sanciones establecidas en los artículos 4º bis y siguientes del mismo. Por lo que se exigirá al contribuyente que pague los impuestos que debieron ser pagados, en caso que haya abuso, o los que correspondan a la actividad económica efectivamente realizada, en caso de haber simulación. Esto deberá decretarse en la resolución que dicte el Tribunal Tributario y Aduanero luego de que se lleve a cabo el procedimiento que declara dichas conductas como elusivas. La resolución mencionada deberá señalar, entre otros contenidos, el monto del impuesto que debe pagar el contribuyente, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas³¹.

Lo que nos resulta interesante de la norma antielusiva, además, es la sanción que el artículo 100 bis del Código Tributario ha establecido para los asesores de los infractores de la normativa tributaria. Esto es, profesionales como contadores (art. 100), abogados y, en general, toda persona natural o jurídica que se acredite que haya diseñado o planificado los actos, contratos o negocios que constituyan conductas de abuso o simulación^{32 33}. Lo que constituye, por un lado, de la ampliación de los sujetos activos

³¹ Código Tributario. Art N°4: disponible en:
<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

³² Código Tributario: De acuerdo con lo señalado en los artículos 4 ter, quater, quinqués y 160 bis. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

³³ Código Tributario: Art. 100 bis. Disponible en:
<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

de la conducta infraccionaria y, a la vez, constituye un desincentivo para todos los posibles involucrados en dichas conductas, concluyendo en un mejor control de ellas, puesto que hay un mayor “auto-control” por parte de los actores de los mismos actos, contratos o negocios elusivos.

La conducta señalada en el párrafo anterior tiene aparejada una multa ascendiente a todo lo que debió pagarse por concepto de impuestos de no haberse realizado la conducta elusiva y se le atribuyan al contribuyente, con un máximo de 100 Unidades Tributarias Anuales³⁴. Por otro lado, de tratarse de una persona jurídica, dicha multa será aplicada a sus directores o representantes legales sin hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión³⁵. Sin embargo, cabe destacar que el mismo artículo señala que para aplicar la multa en comento, debe haber sido declarada la simulación o abuso conforme al procedimiento establecido en el artículo 160 bis del mismo Código³⁶ y que será analizado dentro de los próximos capítulos de este trabajo.

Por otro lado, la acción destinada a perseguir esta sanción tiene un plazo de prescripción de 6 años contados desde que se vence el plazo para declarar y pagar los impuestos que fueron eludidos por el acto, contrato o negocio infractor. Cabe destacar que el plazo recién mencionado difiere de la regla general en materia tributaria, tratándose de un plazo excepcional. Esto se debe a que dicho plazo es aplicable en los casos de impuestos que son sujetos a declaración y ella no se presentare o fuera maliciosamente falsa; y, cuando se habla de elusión, se entiende que los montos de

³⁴ Correspondiente a \$7.240.476.-, según valor UTA (2020). Disponible en: http://www.sii.cl/valores_y_fechas/utm/utm2020.htm

³⁵ Código Tributario: Art. 100 bis. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

³⁶ Código Tributario: Art. 100 bis. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

impuestos declarados son maliciosamente falsos, puesto que se declaran con el objeto de pagar una cantidad inferior a la que correspondería de no mediar la conducta elusiva.

Por último, se establece que el mismo plazo será suspendido desde que se solicite la aplicación de la sanción a los asesores, hasta que se notifique la sentencia firme y ejecutoriada que resuelva la solicitud.³⁸

A nuestro juicio, esta es una norma muy lógica, ya que en muchas ocasiones los clientes de los contadores, abogados y demás personas naturales o jurídicas involucradas, no tienen los suficientes conocimientos o experiencia en los negocios como para realizar una conducta como la señalada y son los asesores los responsables de su maquinación, y como tales, creemos que deben ser sancionados tanto o más que el contribuyente infractor, dependiendo del caso concreto.

Consideramos que también forma parte de la responsabilidad de los asesores desinsentivar al cliente cuando el acto, contrato o negocio que quieren realizar tiene las señaladas por la ley para calificarlos como elusiva. De manera que se completa un sistema de control conformado por el Servicio de Impuestos Internos, Tribunal Tributario y Aduanero y, finalmente, por lo asesores por medio del auto control que produce la señalada norma.

³⁸ Código Tributario: Art. 100 bis. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

Catálogo de Esquemas Tributarios de Servicio de Impuestos Internos

El Servicio de Impuestos Internos, a través de su sitio web³⁹, ha puesto a disposición de las personas un “Catálogo de Esquemas Tributarios”, que consiste en una especie de listado en que se describen diversas situaciones que sirven para ilustrar a los contribuyentes sobre los actos que constituirán una infracción tributaria, o bien, aquellos actos a los cuales el Servicio de Impuestos Internos pondrá especial énfasis en cuanto a su fiscalización.

Es importante destacar que el mismo SII señala que las conductas que se establecen en el mismo no necesariamente serán conductas elusivas, pero que podrían afectar en la obtención de ventajas tributarias indebidas.

Las conductas mencionadas en el Catálogo de Esquemas Tributarios (actualizado al año 2019) son:

1. Donación de participaciones sociales a menores sociedades productivas.
2. Aumento de capital con el objeto de evitar posteriores mayores valores en la enajenación de acciones o derechos sociales.
3. Donación de sociedad que tiene como único activo un bien inmueble.
4. Emisión de acciones liberadas de pago por Sociedad Anónima abierta constituida en Chile, que cuenta con presencia bursátil.
5. Préstamo entre relacionadas pactando intereses sobre intereses y prórrogas sucesivas y reiteradas del crédito.
6. Transferencia patrimonial de socio o accionista al momento de salida de la sociedad.
7. Sociedad domiciliada en territorio nacional que goza de franquicias tributarias.

³⁹ Servicio de Impuestos Internos, Santiago, Chile. Disponible en: http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/index.html].

8. Utilización de un Fondo de Inversión Privado para efectos de remesar flujos al extranjero.
9. Utilización de sociedad para efectos de obtener devoluciones de impuestos.
10. Localización de utilidades generadas en Chile en jurisdicciones con régimen de tributación preferencial.
11. Cuenta bancaria en el extranjero en la cual participan potenciales herederos.
12. Utilización de fundación o corporación como vehículo de inversión.
13. Asunción de riesgos indebidos por sociedad chilena.
14. Compraventas de derechos sociales entre integrantes del mismo grupo familiar.⁴⁰

En el presente trabajo analizaremos tres de estas conductas a modo ejemplar, de modo que se pueda reflejar la modalidad y técnica de fiscalización que adopta el Servicio de Impuestos Internos al realizar este Catálogo.

En primer lugar, se analizará el caso relativo a las *donaciones de sociedades que tienen como único activo un bien inmueble*, para lo cual hace una reorganización empresarial dividiendo la sociedad inicial y asignando a la nueva sociedad el inmueble y deudas por pagar que luego son capitalizadas para posteriormente donar los derechos sociales que se tienen de la sociedad con el inmueble.

Para la fiscalización de estas situaciones, el Servicio de Impuestos Internos pondrá especial énfasis en el análisis del origen de los créditos o cuentas por cobrar, su naturaleza jurídica, condiciones generales bajo las cuales de originaron esas cuentas, los montos, entre otros factores para que la capitalización de aquellos se trate de una transferencia efectiva de recursos patrimoniales. Asimismo, se evaluará la finalidad de la reorganización empresarial, ya que ellos deben tener una finalidad económica o

⁴⁰ Servicio de Impuestos Internos, (2019): *Catálogo de Esquemas Tributarios 2019*. Disponible en: http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/index.html]

jurídica acreditada, mas allá de los beneficios tributarios que ello conlleva. De concluirse que la única finalidad del acto fue obtener beneficios tributarios indebidos, el Servicio de Impuestos Internos aplicará una norma especial o general ántielusiva, ya que los actos descritos encubren una donación de un inmueble que deberá pagar impuestos conforme a lo establecido en la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones o, en su defecto, en conformidad al Código Tributario.

El segundo caso por analizar es el que dice relación con los *préstamos entre relacionadas pactando intereses sobre intereses y prórrogas sucesivas y reiteradas del crédito*. En Dicho caso, el Servicio de Impuestos Internos se pone en la situación que se realicen préstamos a una sociedad extranjera a una filial establecida en Chile, en el cual se pactan prórrogas sucesivas y reiteradas al pago del crédito, así como también el pago de intereses sobre intereses.

Lo que ocurre es que cuando se realizan préstamos desde una sociedad extranjera a una filial establecida en Chile, bajo las condiciones señaladas, se dan las circunstancias para que los “pagos” de dichos intereses sobre intereses escondan el reparto de remesas al exterior. La ventaja que obtienen las sociedades realizando estas conductas es que obtienen una rebaja tributaria al no pagar el Impuesto Adicional que corresponde a las remesas en conformidad con la Ley de Impuesto a la Renta, sino que aprovechan la tasa reducida de impuestos que tienen las utilidades a través del pago de intereses.

Lo que hace el Servicio de Impuestos Internos al incluir estas conductas dentro del Catálogo, no es sancionarlas directamente sino dar a conocer a los contribuyentes que en caso de que realicen estos negocios, se pueda ver y acreditar que los motivos detrás de ellos sean motivos económicos y de negocios, sin que su objetivo principal sea obtener rebajas tributarias. En este sentido, señala el Servicio, se pondrá especial énfasis en estos tipos de operaciones entre partes relacionadas, el modelo de negocios del grupo

transnacional, su política de remesas al exterior, que los créditos pactados, sus tasas y condiciones sean conforme a las condiciones del mercado, que el monto prestado sea económica y financieramente conveniente para la filial y que si durante la vigencia del préstamo el deudor generó flujos suficientes para pagar los intereses asociados (ya que de ser así, no sería necesario pagar intereses sobre intereses).

Finalmente, si de la fiscalización llevada a cabo por el Servicio de Impuestos Internos, resulta que el único motivo para realizar dichas operaciones fue obtener rebajas tributarias, entonces el Servicio aplicará una norma especial o general antielusiva, sea por aplicación de la Ley de Impuesto a la Renta o el Código Tributario, respectivamente.

En un caso distinto a analizar, es el relativo a las *compraventas de derechos sociales entre integrantes del mismo grupo familiar*, específicamente aquellos casos en que los líderes familiares crean una sociedad en la que se incluyen todos o la mayoría de los bienes familiares. Posteriormente, se genera otra sociedad por los hijos de los líderes familiares, la cual adquiere el 99,99% de la primera sociedad, dejando a uno de los líderes familiares con el 0,01% de la primera sociedad, coincidiendo temporalmente con que los líderes familiares son de edad avanzada.

En estos casos lo que ocurre es que la constitución de ambas sociedades y la posterior enajenación de los derechos sociales de la primera, encubren un traspaso de bienes entre padres e hijos evitando los trámites hereditarios o de donaciones que llevan aparejados en conformidad con la Ley de Herencias, Asignaciones y Donaciones. Como circunstancias adicionales se señala que el precio por dichas participaciones sociales será pagado en cuotas anuales, pero no se elabora a cabalidad las demás condiciones del contrato, como qué ocurrirá en caso de no pago, como se garantizará, árbitros o mediadores, entre otros.

Sin embargo, no todos los casos son constitutivos de conducta elusiva, puesto que las razones o motivos para llevar a cabo dichas operaciones serán evaluadas por el Servicio de Impuestos Internos, quien pondrá atención en verificar si las obligaciones impuestas son efectivas, si estas mismas de han cumplido, si el precio tiene relación con el corriente en plaza, el valor de enajenación, la edad y relación entre las partes, modalidad de pago así como su plazo y demás condiciones que permitan dar a entender que el acto, contrato o negocio está completo y en correcta ejecución, de manera que no esconda la intención de obtener rebajas tributarias a partir del mismo, puesto que en ese caso, el Servicio de Impuestos Internos podría aplicar una norma especial antielusiva por haber traspasado bienes entre un grupo familiar sin pagar los impuestos que correspondan, es decir, lo que señala la Ley de impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones sobre los montos traspasados.

Declaración y Procedimiento de la Existencia de Abuso o Simulación

Con el objeto de determinar si existe abuso o simulación en un acto, contrato o negocio celebrado por los contribuyentes, la ley establece un procedimiento que iniciará con la solicitud del Director del Servicio de Impuestos Internos y culminará con una sentencia judicial firme y ejecutoriada que absuelva o condene al contribuyente a pagar una suma que se indicará mas adelante.

Los actos constitutivos de conductas elusivas, es decir, que constituyen abusos o simulación, deben ser declarados por sentencia judicial, la cual se encargará de aplicar las sanciones legales correspondientes a los responsables del acto en cuestión, así como quienes hayan sido autores o colaboradores de su diseño o planificación, es decir, los asesores de los contribuyentes que se hayan involucrado en dichas maquinaciones con el objeto de obtener beneficios tributarios indebidos.

Los tribunales competentes para conocer de estos asuntos son los Tribunales Tributarios y Aduaneros, que se encargarán de llevar adelante el procedimiento establecido en el artículo 160 bis del Código Tributario. Sin embargo, esta declaración sólo podrá ser solicitada cuando el monto de la diferencia de impuestos sea superior a los 250 UTM (correspondiente a la suma de \$12.580.500⁴¹).⁴²

Antes de efectuar dicha solicitud, se establece como requisito previo que el Servicio de Impuestos Internos haya citado al contribuyente, en los términos del artículo 63 del mismo Código Tributario y le requiera los antecedentes que sean necesarios para

⁴¹ Servicio de Impuestos Internos, (2020), Santiago, Chile: Valor de UTM Septiembre. Disponible en: http://www.sii.cl/valores_y_fechas/utm/utm2020.htm

⁴² Código Tributario. Art. 4 quinquies, inciso 2°. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

poder esclarecer los hechos. En este caso no se aplicarán los plazos de fiscalización establecidos en el artículo 59, sino que el Director deberá hacer la solicitud al Tribunal Tributario y dentro del plazo de 9 meses contados desde la contestación de la citación o, en caso de que no haya contestación, desde la citación, salvo que el tiempo de prescripción que reste a la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se utilizará ese plazo.⁴³

Una vez hecha la solicitud de declaración de existencia de abuso o simulación, o la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación ante el Tribunal Tributario y Aduanero, se dará traslado al contribuyente o quien resulte responsable, por el plazo de 90 días para que conteste dicha solicitud, exponiendo los fundamentos de hecho y derecho en que funda su oposición a la solicitud de declaración de abuso o simulación, o bien, a la responsabilidad que se le atribuye por el diseño o planificación de los mismos.⁴⁴

Transcurrido el plazo antes mencionado, el Tribunal citará a las partes a una audiencia para exponer sobre los puntos señalados tanto en la solicitud como en la contestación, si la hubo. En esta audiencia también existe la posibilidad de que se aporten nuevos antecedentes por parte del contribuyente o responsable del diseño o planificación del acto, contrato o negocio cuya simulación o abuso se alega, caso en el cual se dará un plazo de 15 días al Servicio de Impuestos Internos para que emita los descargos correspondientes.

⁴³ Código Tributario, Santiago, Chile: Art. 4 quinquies, inciso 3°. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

⁴⁴ Código Tributario, Santiago, Chile: Art. 160 bis, incisos 1° y 2°. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

Luego, el Tribunal abrirá un término probatorio de 20 días, en la medida que existan hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos que deban ser acreditados tanto por el Servicio de Impuestos Internos como por el contribuyente, resolución que sólo será susceptible de ser impugnado.⁴⁵

Posterior al término probatorio, el Tribunal Tributario y Aduanero otorgará un plazo de 5 días para que las partes en el procedimiento realicen observaciones a la prueba, terminando con la resolución del mismo tribunal, para lo cual se otorgará un plazo de 20 días.⁴⁶

La resolución del Tribunal Tributario y Aduanero deberá contener:

- Constancia de los actos abusivos o simulados;
- Los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación de simulación o abuso;
- Monto del impuesto adeudado, con reajustes, intereses penales y multas; y una
- Orden al Servicio de Impuestos Internos para que emita la liquidación, giro o resolución que corresponda.⁴⁷

⁴⁵ Código Tributario Santiago, Chile: Art. 160 bis, incisos 3º y 4º. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

⁴⁶ Código Tributario, Santiago, Chile: Art. 160 bis, inciso 4º. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

⁴⁷ Código Tributario, Santiago, Chile: Art. 4 quinquies, inciso 6º. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

Contra dicha resolución procederá el recurso de apelación dentro de 15 días, el cual será concedido en ambos efectos y será conocido en cuenta, salvo que alguna de las partes solicite alegatos dentro del plazo establecido para el efecto. Finalmente, contra la resolución que dicte la Corte de Apelaciones respectiva, sólo procederán los recursos de casación en la forma y en el fondo, mientras que contra la liquidación, giro, resolución o multa, no procederá reclamo alguno y las controversias que se susciten por el cumplimiento de la sentencia serán conocidos como incidente por el tribunal que dictó la resolución.

Cabe destacar que, si bien las normas que regulan este procedimiento son bastante completas, se establece en el inciso final del mismo artículo 160 bis, que se utilizarán como normas supletorias las establecidas en el Título II de el Libro III, sobre el Procedimiento General de Reclamación.⁴⁸

⁴⁸ Código Tributario, Santiago, Chile: Art. 160 bis, inciso final. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

Conclusiones

Luego de investigar cada uno de los conceptos que tienen relación con este trabajo, podemos concluir que la elusión se distingue de la evasión en cuanto a la licitud e ilicitud de los medios utilizados para obtener una reducción de las cargas tributarias que corresponden a cada contribuyente en virtud de los actos, contratos y negocios que celebren en el ejercicio de sus actividades.

Si bien, el planificar la marcha de los procesos económicos y tributarios de las empresas no constituye una infracción, sino una herramienta que forma parte de la estrategia de funcionamiento de cada ente comercial, debe hacerse teniendo consideración con la intención de las leyes en cuanto al hecho gravado que estas establecen, ya que, como se vio, si el hecho gravado son las remesas al exterior, no resulta conforme a la ley realizarlas de igual manera bajo otro norme o figura distinta a lo que son realmente, con el objeto de sacar provecho de beneficios tributarios que no corresponden al caso concreto.

Teniendo en consideración la complejidad del tema, consideramos que resulta muy positivo el gran avance que ha sufrido la normativa antielusión a través de los años, así como los demás circulares, oficios y complementos que existen en torno al tema. Puesto que mientras más completa sea la legislación en relación con el tema, mayor será la dificultad para incurrir en conductas constitutivas de elusión, mejorando cada vez más los índices de recaudación fiscal.

Aunque la responsabilidad de realizar o no los actos, contratos o negocios elusivos sea del contribuyente, no es menos cierto que estos mismos no podrían llegar a dichos resultados sin la asesoría de profesionales con conocimientos técnicos especializados que planifiquen o diseñen las maniobras para obtener las ventajas

tributarias indebidas mencionadas a lo largo de este trabajo. Por lo tanto, estimamos que es una buena medida establecer la responsabilidad de las personas naturales o jurídicas que se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de conductas elusivas. Adicionalmente, creemos que es una buena medida de autocontrol para los destinatarios de las normas tributarias y todos los involucrados en su infracción y contribuye a un aumento significativo de la recaudación de impuestos.

Por otro lado, la regulación sobre el procedimiento de declaración de abuso o simulación nos parece muy completa, aunque tal vez de difícil inicio, ya que como se vio en su momento, la ley establece que este procedimiento debe ser iniciado por solicitud del Director de Servicio de Impuestos Internos ante el Tribunal Tributario y Aduanero, en términos que creemos podrían ser mas amplios en relación con el sujeto activo de la solicitud, lo que contribuiría a una herramienta adicional de autocontrol entre los contribuyentes, o incluso otorgarle la facultad de hacer la solicitud a alguna otra institución pública o privada del rubro que pudiese ver actos, contratos o negocios de esta índole.

Consideramos que el Catálogo de Esquemas Tributarios que señala las conductas elusivas y no elusivas en que el Servicio de Impuestos Internos tendrá especial énfasis en su labor fiscalizadora, es una buena adición a la normativa tributaria actual, ya que estimamos que cuando se trata de conductas elusivas, es decir, la realización de actos, contratos o negocios lícitos que van en contra del espíritu de la ley haciendo que los contribuyentes obtengan rebajas tributarias indebidas, no hay mucha claridad en lo que dice relación con sus requisitos o circunstancias, ya que habrán tantas conductas elusivas como negocios jurídicos existan. Creemos que toda herramienta que permita clarificar la evolución de lo que se entiende por conducta elusiva, es una adición relevante para la legislación tributaria.

Finalmente, consideramos que, en el plano nacional, si bien la legislación antielusiva está bastante desarrollada, el avance tecnológico llevará cada vez a una mayor amplitud de las actividades económicas posibles y a medida que el mercado evoluciona, se irá abriendo paso a otras conductas que no estarán cubiertas por la legislación actual. Por ende, estimamos que la legislación tributaria debe estar en constante revisión en relación con la realidad mercantil y que el avance legislativo constante es muy necesario en esta materia.

Bibliografía

- Saffie, F. (Noviembre-Diciembre de 2017). *Contra la Elusión: una revisión crítica del proyecto BEPS*. Obtenido de Nueva Sociedad: <https://nuso.org/articulo/contra-la-elusion/>
- OCDE. (s.f.). *Glossary of Tax Terms*. Obtenido de www.oecd.org: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>
- Vodanovic, A. (2001). *Manual de Derecho Civil*. Santiago, Chile: Editorial Jurídica Conosur.
- Deloitte. (Agosto de 2018). *Detalles del Proyecto de Ley de Modernización Tributaria*. Santiago, Chile.
- Wolters Kluwer. (s.f.). *Economía de opción*. Obtenido de Wolters Kluwer: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjUwNztlbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA_bttYjUAAAA=WKE
- Ministerio de Hacienda. (25 de Mayo de 2020). Decreto Ley 830. *Código Tributario*. Chile: Gobierno de Chile.
- Ministerio de Hacienda. (24 de Febrero de 2020). Ley 21.210. Chile: Gobierno de Chile.
- Ministerio de Hacienda. (s.f.). *Modernización Tributaria*. Obtenido de modernizaciontributaria.hacienda.cl: <https://modernizaciontributaria.hacienda.cl/#:~:text=La%20Ley%20de%20Modernizaci%C3%B3n%20Tributaria,mayores%20en%20materia%20de%20contribuciones>.

- Ministerio de Hacienda. (29 de Septiembre de 2014). *Ley 20.780. Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario*. Chile: Gobierno de Chile.
- Circulo Verde. (Abril de 2016). Ley de simplificación del sistema de tributación a la renta y perfección de otras disposiciones legales. Chile.
- Ministerio de Hacienda. (8 de Febrero de 2016). *Ley 20.899. Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y Perfecciona otras Disposiciones Legales Tributarias*. Chile: Gobierno de Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. (2014). *SII*. Obtenido de [www.sii.cl: http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/6rtmodificacionley20780alc_tributario.pdf](http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/6rtmodificacionley20780alc_tributario.pdf)
- Vergara Quezada, G. (3 de Octubre de 2017). Abuso y Elusión. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 2, 57-97.
- Walker, R. (2017). Hacia una Interpretación Jurídica de la Economía de Opción y el Abuso en la Norma General Antielusión del Código Tributario. *Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*(18).
- Vial del Rio, V. (2013). *Teoría General del Acto Jurídico, Quinta Edición*. Editorial Jurídica de Chile.
- Seguel Malagueño, L. (23 de Marzo de 2019). Análisis del Proyecto de Modernización Tributaria en Materia de Elusión y Metodología. *Revista de Derecho Tributario universidad de Concepción*, 5, 225-255.

Labarca, R. P., & Parra Labarca, R. (1999). *Tratado de la Simulación. Tomo II, La contraescritura*. Chile: La Ley.

Comisión Europea. (12 de Diciembre de 2012). *COMMISSION RECOMMENDATION of 6 December 2012 on aggressive tax planning*. Obtenido de EUR-Lex: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reco/2012/772/oj>

Yañez Henríquez, J. (5 de Noviembre de 2010). *Evasión versus Elusión*. Obtenido de Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile: <http://econ.uchile.cl/es/opinion/evasi-n-versus-elusi-n-diario-estrategia>

Claro Solar, L. (1997). *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*. Chile: Editorial Jurídica de Chile.

Vergara Quezada, G. (Abril de 2020). Defensa del Contribuyente. (U. d. Andes, Entrevistador)

Matus Fuentes, M. (2017). *Revista Ius et Praxis*, 23(1), 67-90.