



**ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS DE APLICACIÓN DE LA NORMA GENERAL
ANTIELUSIVA POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumna: Karol Andrea Lagos Bravo
Profesor Guía: Rodrigo Ormeño Pérez**

Santiago, Marzo 2018

"A Fernando, por creer en mí y ser mí gran compañero de vida."

Karol Lagos Bravo

INDICE DE CONTENIDOS

<u>1.</u>	<u>INTRODUCCIÓN.....</u>	<u>1</u>
<u>2.</u>	<u>DESARROLLO.....</u>	<u>7</u>
2.1.	Análisis casos planteados en los catálogos de esquemas tributarios	7
2.1.1.	Casos catálogos de esquemas tributarios año 2016 y 2017	9
2.1.2.	Criterios identificados en los catálogos de esquemas tributarios.....	16
2.1.3.	Análisis caso N° 26 del catálogo de esquemas tributarios	20
2.2.	Caso hipotético	24
2.2.1.	Planteamiento del Caso.....	24
2.2.2.	Análisis del Caso	28
2.2.3.	Posibles resoluciones del SII.....	35
2.2.4.	Argumentos del contribuyente.....	36
<u>3.</u>	<u>CONCLUSIONES.....</u>	<u>39</u>
<u>4.</u>	<u>BIBLIOGRAFÍA.....</u>	<u>43</u>

INDICE DE TABLAS

Tabla I: Esquematización catálogo año 2016.....	10
Tabla II: Esquematización catálogo año 2017.....	13
Tabla III: Análisis Oficios publicados por el SII utilizando los criterios de interpretación de los Catálogos de Esquemas Tributarios.	32

INDICE DE FIGURAS

Figura 1: Estructura de propiedad caso hipotético.	24
Figura 2: Estados Financieros Junio 2017, Sociedad A y B.....	25
Figura 3: División de la sociedad A y posterior fusión de sociedad C en B.....	26
Figura 4: Efectos tributarios de la división de la sociedad A.	27
Figura 5: Efectos tributarios de la fusión de C en B.	28

1. INTRODUCCIÓN

El pago de impuestos es una de las principales vías de recaudación de los Estados; este ingreso permite el desarrollo de importantes políticas públicas. En este sentido, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a la Renta, son los que aportan una mayor recaudación a las arcas fiscales y, por lo tanto, los más importantes al momento de analizar la elusión y la evasión. Si bien, a la fecha no se cuenta con información concreta sobre las estadísticas de elusión en Chile, el Servicio de Impuestos Internos (SII) sí ha elaborado y publicado informes sobre la evasión; es así, como de acuerdo a la “Serie de evasión de IVA 2003-2015”, en el año 2015, se indica que la evasión de IVA ascendía a 20,3%, equivalentes a \$3.217.847 millones de pesos nominales, por su parte, la “Estimación de evasión de impuesto a la renta de las empresas Serie 2003-2009”, indica que la tasa de evasión para el año 2009 alcanzaba un 31%, lo que significó una suma de \$1.472.545 millones de pesos. Estas cifras, sólo demuestran lo grave y pernicioso que resulta la elusión y la evasión para los Estados, teniendo repercusiones a diferentes niveles y produciendo serios problemas en la distribución de la riqueza, la igualdad de las cargas públicas, la recaudación fiscal, la eficiencia del sistema tributario y en la observancia al principio de legalidad en materia de tributos.

Estas preocupaciones no son problemas aislados de las naciones, sino que surgen a nivel mundial, es así como Lagarde (2016), en un discurso realizado en nombre del Fondo Monetario Internacional (FMI) en Abu Dhabi, señalaba que existen dos principios claves para las economías exitosas del siglo XXI; el primero

de ellos se relaciona con la capacidad de los países de generar más recursos públicos y con ello proveer de bienes públicos que apunten a un crecimiento sólido y duradero, y el segundo, se relaciona con la tributación internacional, y con ello la importancia de disuadir la competencia fiscal entre los países, a efecto de evitar que las utilidades se diluyan en países de baja tributación. En consecuencia, señala que tanto la evasión como la elusión fiscal son temas prioritarios en la agenda mundial.

En este contexto, Yáñez (2015a, p. 173), define la evasión como “...*una actividad ilegal, por medio de la cual los contribuyentes reducen el monto del impuesto, que al proceder de forma correcta, les habría correspondido pagar.*” Por otra parte, y de acuerdo al mismo autor (2015b), la elusión, es un concepto que puede ser usado en dos sentidos. El primer sentido se relaciona con la disminución de responsabilidad tributaria que obtienen los contribuyentes haciendo uso de los beneficios que las propias leyes establecen, por lo que se trata de actos completamente lícitos. El segundo sentido, se relaciona con el espíritu de la ley y como dichos actos serían contrarios a aquel, lo cual se produciría en aquellos casos que el texto legal es más bien complejo y presente vacíos que permitan la interpretación. En este último caso, los contribuyentes utilizarían dichas interpretaciones para realizar actos que no resultan aceptables y que por tanto se podrían considerar como ilícitos.

El presente informe se enfocará al segundo concepto: la elusión.

En una de las presentaciones realizadas por la Subdirección Jurídica del SII, con motivo de las modificaciones realizadas al Código Tributario (CT) introducidas por la Ley N°20.780, se planteó que “*Existe un creciente consenso en torno a que*

nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí.”, en este sentido la autoridad tributaria reconoce estar en desventaja frente a las planificaciones tributarias elusivas llevadas a cabo por los contribuyentes, ya que no existía una norma que lo regulara. La preocupación de la administración tributaria chilena es consistente con los altos niveles de evasión y elusión mundial. En el año 2016, en la revista online “Pulso.cl”, el subdirector de fiscalización del SII señaló que los Estados pierden entre US\$100 y US\$250 billones de recaudación producto de prácticas tributarias elusivas.

Si bien el sistema tributario chileno, hasta antes de la Ley N°20.780, ya consideraba normas anti-elusivas específicas, no contemplaba una norma general que abarcara todos aquellos casos que no se encontraban tipificados. Por ello y según lo indicado en la circular N°65 de 2015, la incorporación de la Norma General Antielusiva (NGA), en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies del CT, tiene como objetivo establecer una normativa general tendiente a prevenir y atacar la evasión y elusión fiscal, conforme a las recomendaciones entregadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), y con ello controlar y prevenir la obtención de ventajas tributarias indebidas por parte de los contribuyentes.

Uno de los desafíos que ha planteado la nueva norma es la introducción de determinados conceptos de valorización de los actos que parecen más bien

subjetivos, como “hechos económicos relevantes”, “buena fe”, “legítima razón de negocios” entre otros, generando incertidumbre en los contribuyentes. Es por esto que la administración tributaria ha recogido una de las recomendaciones entregadas por la OCDE y a la fecha, ha publicado dos catálogos-guía con una serie de situaciones que pudiesen ser consideradas como planificaciones agresivas o elusivas, y por ende, susceptibles de ser fiscalizadas.

Dado lo anterior, y tal como quedó redactada la NGA, aquellos casos en pueda aplicarse una norma especial antielusiva, se preferirá ésta, por sobre la NGA, lo que podría provocar que el SII intente utilizar dichas normas excediendo su ámbito de aplicación y evitando así el procedimiento de declaración de abuso o simulación en el Tribunal Tributario y Aduanero (TTA). Dado que a la fecha no existen casos en los cuales haya sido solicitada la declaración de abuso o simulación, el criterio del SII frente a la aplicación de esta norma, puede observarse por medio del análisis de los catálogos-guía ya mencionados y de los oficios que han sido publicados.

De acuerdo lo mencionado anteriormente, en la presente actividad formativa equivalente (AFE) se plantean las siguientes hipótesis: i) La creación de una norma general en contra de la elusión ha entregado al órgano administrativo mayores atribuciones para cuestionar operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes; sin embargo, la autoridad administrativa podría estar aplicando normas especiales de forma excesiva, a fin de no tener que solicitar la declaración de abuso o simulación al TTA correspondiente, a su vez, en caso de normas más complejas el SII podría intentar optar por la NGA vulnerando el mandato expreso de la ley; y ii) Los casos planteados en los catálogos-guía y oficios publicados por el SII,

permitirían a los contribuyentes, identificar criterios para construir pautas y poder de esta manera evaluar sus transacciones frente a la aplicación de la NGA en una eventual fiscalización.

En dicho contexto, el objetivo general de la presente tesis es analizar la NGA desde una mirada práctica, primeramente identificando y analizando los criterios que está adoptando la administración tributaria en algunos de los casos incluidos en los catálogos-guía, en cuanto a la aplicación de la NGA. Así como también, a través del análisis de un caso hipotético, construir pautas que permitan a los contribuyentes evaluar sus actuaciones, las cuales podrían ser consideradas o no de elusivas, si se aplicaran los criterios establecidos por la administración y establecer cuáles serían los argumentos del contribuyente ante una eventual fiscalización.

Como objetivos específicos se encuentran los siguientes: i) entender los conceptos incorporados con la nueva NGA, para esto se describirán los conceptos de elusión lícita e ilícita, planificación tributaria, razón de negocios, entre otros; ii) identificar las ventajas y deficiencias de implementar una NGA en Chile, para esto se describirán los mecanismos regulatorios más comunes que existen para controlar la elusión tributaria; iii) conocer los principales cambios implementados con la nueva norma, para esto se revisará la incorporación de la NGA mediante las leyes N°s 20.780 y 20.899, e instrucciones administrativas vigentes en Chile; iv) saber de la importancia del problema elusivo a nivel mundial y los esfuerzos que se están realizando para combatir la elusión, para esto se revisarán brevemente las

recomendaciones del proyecto BEPS¹, además de analizar las similitudes y diferencias de la legislación y experiencia española en relación con la NGA chilena; y vi) posteriormente, se contextualizará la NGA en Chile, describiendo cómo se ha organizado la administración tributaria y cómo ésta ha implementado dicha normativa, con la finalidad de conocer el nuevo escenario que enfrentan los contribuyentes al momento de llevar a cabo sus transacciones.

Para el logro de los objetivos, se revisará tanto la doctrina que existía antes de la NGA, así como la generada en forma posterior a su promulgación. Para ello, revisaremos a los autores, e.g. Ugalde y García, 2010, Avilés, 2014, Wahn, 2011 entre otros, los cuales han tratado el tema con anterioridad a la promulgación de la NGA, como también a e.g. Boetsch 2016; Faúndez 2016; Vergara, 2016, Osorio et al, 2016, los que han analizado esta norma en forma posterior a su promulgación.

Para lo anterior, se seguirá el método deductivo, revisando los conceptos generales establecidos en la NGA, y su aplicación práctica en Chile por parte de la administración tributaria a través del análisis de los casos incluidos tanto en los catálogos, como en oficios del SII, a efecto de definir aquellos elementos que sean esenciales a la hora de analizar si el caso hipotético planteado, puede o no ser elusivo.

¹ Base Erosion and Profit Shifting - Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

2. DESARROLLO

En el desarrollo de la siguiente sección, se presentarán dos subtemas. El primero de ellos va dirigido a realizar un breve análisis del catálogo de esquemas tributarios, indicando de forma nominativa los casos que lo componen. Por otra parte, se realizará un estudio de dichos casos con el fin de poder generar una pauta de los criterios que están presentes en dichos casos y así poder presentar lo que las autoras han considerado relevante a la hora de discriminar si un caso puede o no ser elusivo. Adicional a aquello, se realizará el estudio de un caso del catálogo señalando la postura del SII y de las autoras sobre su posible calificación de elusivo.

En segundo término, se planteará un caso hipotético, el cual se analizará de acuerdo a la pauta de criterios que se concluirán del subtema N° 1 y los criterios de oficios dictados por el SII a la fecha, para establecer mediante dicha aplicación si el caso propuesto es o no elusivo, y cuáles serían sus fortalezas y debilidades ante un defensa por parte del contribuyente.

2.1. Análisis casos planteados en los catálogos de esquemas tributarios

Cómo ya se mencionó, en el marco de las recomendaciones que realizó la OCDE mediante el Proyecto BEPS, se encuentra la publicación de catálogos guías, lo que ha sido materializado con la publicación, en dos oportunidades, de una serie de casos que conforman el “Catálogo de esquemas tributarios”² mediante el cual el SII

² En el texto se tratará indistintamente de “catálogo”.

ha entregado guías a los particulares sobre ciertas operaciones que pudiesen ser calificadas como elusivas. El primer conjunto de casos fue publicado en el mes de noviembre del año 2016, con una serie de 12 esquemas, y el segundo de ellos, se publicó en el mes de noviembre del año 2017, con 16 casos más. En su conjunto, componen el “Catálogo de Esquemas Tributarios”.

Cabe destacar, que el artículo 4 bis del CT, en su inciso cuarto, señala que, en cuanto sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, ésta primará por sobre la NGA. En dicho contexto, la norma ha sido clara en señalar que todas aquellas operaciones que pudiesen ser elusivas, mientras exista una norma especial, los efectos jurídicos deberán someterse a dicha norma, sin que sea posible aplicar los artículos 4 ter y 4 quáter del CT, respecto a la declaración de abuso de las formas jurídicas o simulación.

Sin perjuicio de aquello, al revisar el catálogo, se puede verificar que en la introducción el SII señala que *“En segundo lugar, cuando se ejecuta una serie de actos que, en conjunto, producen un efecto impositivo, y algunos de ellos están regulados por disposiciones especiales, la norma anti elusiva general -en la medida que se presenten los supuestos que la reglamentación general contempla- podría ser aplicable al efecto tributario que ocasiona el conjunto de actos, sin que ello implique que la regulación general pueda primar por sobre las normas especiales aplicables.”* (Énfasis de las autoras).

Es decir, si bien se reconoce expresamente la aplicación preferente de las normas especiales, se deja espacio para que, dadas ciertas circunstancias, pueda primar la NGA por sobre una norma especial, lo cual vulneraría el artículo 4 bis del

CT ya mencionado. Es por ello que cabe preguntarse, ¿el SII podría aplicar de forma preferente la NGA, aun existiendo una norma especial, si a su juicio el conjunto de actos debe ser atacado por esa vía? ¿El SII tiene la atribución de escoger realmente si aplica una norma especial o la NGA?.

De acuerdo a la redacción del artículo 4 bis del CT, cabe preguntarse si no sería más plausible, que en caso de que sea aplicable una norma especial a alguno de los actos de la operación, deba aplicarse dicha norma especial de control, de lo contrario pareciera ser excesivo que el SII intente aplicar la NGA aun cuando una norma especial pudiese, al limitar uno de los actos, evitar la elusión.

No existen a la fecha, interpretaciones oficiales que permitan determinar cuando la norma especial es suficiente, y en virtud de aquello, en qué casos sí pudiese ser aplicable la NGA. La ley tampoco ha recogido este criterio, sino que sólo ha surgido debido a la publicación del catálogo. Por lo mismo, la falta de guías puede generar conflictos y afectar directamente el principio de certeza jurídica e incluso el principio de confianza legítima, en cuanto si bien el catálogo estaría exponiendo al contribuyente los posibles criterios sobre los cuales la administración podría actuar, éstos podrían estar excediendo del ámbito legal.

2.1.1. Casos catálogos de esquemas tributarios año 2016 y 2017

A continuación, se presentan unas breves esquematizaciones de la primera y de la segunda publicación de casos realizada por el SII. En la primera columna de las tablas se indica la numeración de los casos en el catálogo, luego una segunda

columna indica una descripción del caso propuesto, mientras que la tercera columna señala si, según dicho catálogo, es aplicable una norma especial de control o la NGA. Finalmente, la cuarta columna señala las conclusiones indicadas por el SII en su catálogo.

Tabla I: Esquematización catálogo año 2016.

N°	Descripción	NGA³	Conclusión
1	Reorganización empresarial para traspasar propiedad de un bien inmueble a persona natural, el cual es socio controlador y representante legal de dichas sociedades, con el fin de que el mayor valor de la venta se considere como un ingreso no renta.	Depende de aplicación norma control.	Si no es posible aplicar norma especial de control, podría ser NGA por abuso en las formas. Se utilizan figuras de división y disolución de sociedades. Sin mediar tal esquema, el mayor valor por la venta debería gravarse conforme al artículo 17 N° 8 LIR.
2	Traspaso de rentas desde un residente en Chile a una jurisdicción de nula o baja tributación, para lo cual se crea una sociedad instrumental con el fin de hacer dicho traspaso.	No	Caso de estudio por Plan de Acción BEPS. La idea es hacer el traspaso de rentas o disminuir la base imponible de Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Adicional (IA). En este caso, el SII puede aplicar normas de precios de transferencia sobre los precios que cobren las empresas relacionadas.
3	Traslado de utilidades de la casa matriz en Chile a un país de baja o nula tributación, usando un instrumento híbrido. La forma de traslado se realiza por medio de aportes de capital, siendo el beneficiario final de los fondos la casa matriz de la empresa chilena.	No	Instrumento híbrido, utiliza definiciones BEPS. Por su parte se menciona que la calificación de actos y contratos por parte de una empresa debe responder al real sustento económico que guíe la celebración de ellos y no adecuarlos a sus fines. Es posible la aplicación de normas sobre precios de transferencia.
4	Depósitos convenidos. Un socio de distintas sociedades vendía su participación y luego es contratado como trabajador dependiente, acordándose una remuneración muy superior a	Depende de aplicación norma control	Si no se puede aplicar la norma especial, NGA por abuso de las formas. Si hubiese realizado un retiro como socio, se deberían haber pagado los impuestos correspondientes. Con la figura

³ Cabe destacar que estas figuras se fiscalizaban previo a la reforma, y actualmente la mayoría es controlable por normas especiales de control dictadas con motivo de aquella.

	otros trabajadores, con fecha de inicio laboral previo a escrituración del contrato y se pactan depósitos convenidos por grandes sumas, los cuales son ingresos que no se consideran afectos a impuesto global complementario (IGC).		señalada, se evita el pago de dicho impuesto por parte de la persona natural y es un gasto tributario para la empresa.
5	Uso de contratos de rentas vitalicias a efectos de evitar el pago de impuesto a la herencia. Se suscribe un contrato de rentas vitalicias entre una persona natural y una sociedad, usualmente instrumental, y que se relaciona con dicha persona natural, quien transfiere todo su patrimonio a la sociedad, y la renta vitalicia es "desproporcionalmente exigua". El 99,9% de participación social la tienen personas relacionadas con la persona natural.	Depende de aplicación de norma de control	Si no es posible aplicar normas de la ley sobre Impuesto a la Herencia que limiten beneficio, NGA por abuso de las formas. Habría motivos plausibles para sostener que los actos celebrados tienen por objeto anticipar la herencia y evitar el pago del impuesto a la herencia.
6	Reorganización de grupo empresarial para optar a régimen de tributación simplificada, con el objeto de que de forma posterior se realice una venta de acciones que en dichas sociedades no pagarían por el mayor valor obtenido.	NGA abuso de las formas jurídicas	Se destaca que las empresas que se acogieron a dicho sistema simplificado, no desarrollaron efectivamente ninguna negociación adicional respecto a los giros declarados.
7	Reorganización para generar un goodwill tributario de forma artificiosa, con la dilución del capital propio mediante aportes y retiros en proceso de fusión.	No	Se constituyen sociedades instrumentales, se realizan retiros de utilidades y fusión de sociedades. Una de las sociedades reconoce pérdidas tributarias respecto de las cuales no se ha acreditado legitimidad alguna, produciendo efectos en devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas.
8	Reorganización que genera el uso de gastos por concepto de intereses. Se obtiene financiamiento mediante colocación de bonos en agencia en Cayman. La	No	Este esquema permite generar pérdida tributaria, al consolidar los resultados de la casa matriz y de la agencia. Aquello incidiría en la solicitud de devolución por pago por Utilidades Absorbidas de la

	<p>agencia se obliga a pagar los intereses que devenga la deuda, que los paga a la matriz en Chile. Ésta última, participa en un 99,99% en filial constituida en paraíso fiscal, quien a su vez participa en mismo porcentaje en una filial en otro país. Esa última filial re compra los bonos a precio inferior y genera utilidad financiera. El pago de intereses cambia a ese nuevo tenedor, quien es del mismo conglomerado. Los fondos ingresan a casa matriz mediante nuevos préstamos, devengando así nuevos intereses.</p>		<p>matriz. Este caso puede ser controlado mediante normas especiales, como los artículos 31, 41 B N° 1 y 59 N° 1 de la LIR.</p>
9	<p>Reestructuración para generar un ingreso no renta producto de la venta de un inmueble. Se dividen sociedades y se transforman, con modificación del nombre y objeto, pasando a ser inmobiliaria y tributando en régimen de renta presunta sobre las rentas de arrendamiento de un inmueble y luego ante la venta de éste lo califica como ingreso no renta.</p>	<p>Eventualmente NGA por abuso de las formas</p>	<p>El esquema produce un menor pago de impuesto de primera categoría e IGC.</p>
10	<p>Utilización de sociedades instrumentales en régimen de nula o baja tributación. Se celebra con una persona natural dos contratos distintos: uno de trabajador dependiente y otro por prestación de servicios.</p>	<p>Depende de aplicación de norma de control.</p>	<p>Si no es posible aplicar norma especial de control, podría ser NGA por simulación. La idea de dicho esquema, es que la persona natural soporte una carga tributaria menor, al segregar el monto de las remuneraciones y evitar la tasa más alta de IGC.</p>
11	<p>Aumento del costo de inversión en el extranjero de activos subyacentes ubicados en Chile. Se enajenan sucesivamente inversiones en el extranjero que poseen subyacentes en Chile con incrustación de servicios extranjeros, que aumentan el costo de la inversión para su posterior enajenación a un tercero.</p>	<p>No</p>	<p>Usualmente los traspasos se realizan a empresas pertenecientes al mismo grupo económico y en países de nula tributación. La idea es que se va incrementando el costo y disminuyendo así la base imponible afecta correspondiente, y así un menor pago de impuesto de primera categoría e IGC.</p>

12	Utilización de seguros con componente de ahorro en el extranjero para evitar aplicación de rentas pasivas del artículo 41 G de la LIR.	No	Usualmente se utilizan países de nula o baja tributación. Este esquema produce un menor pago de impuesto de primera categoría e IGC o IA, al pretender excluir rentas generadas por el seguro de rentas pasivas del artículo 41 G LIR.
----	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Tabla II: Esquemmatización catálogo año 2017.

N°	Descripción	NGA	Conclusión
13	Seguros con componente de muerte, con pago efectivo de primas que representan un traspaso patrimonial, con el fin de traspasar el patrimonio a empresa aseguradora, la que le pagará al potencial heredero a título de indemnización un monto similar, disminuyendo o evitando el pago de impuesto a la herencia.	Simulación.	Con dicha figura, las rentas que reciba el beneficiario a título de indemnización gozarán del beneficio del artículo 17 N° 3 de la LIR y evita además impuesto a la herencia.
14	Sociedad genera pérdida tributaria por compraventa de acciones a empresa relacionada extranjera, al adquirir las acciones a un precio mayor y que luego vende a otra empresa del grupo a un valor de mercado.	No.	SII podría impugnar valor de compra de las acciones bajo las normas de precios de transferencia.
15	Multinacional efectúa depósito en banco extranjero por el que recibe un interés. A su vez, el banco realiza un préstamo por un monto similar a una filial chilena con un interés parecido. La filial destina los recursos a financiar un activo en Chile.	Abuso de formas jurídicas.	Operación para que intereses aprovechen tasa reducida de IA de 4%, en lugar del 35%.
16	Traslado de obligaciones en contrato para obtener beneficio tributario.	Abuso de formas jurídicas.	Con el traslado de obligaciones, se evita aplicación de impuesto al valor agregado en la importación de bienes adquiridos por el comprador, cuando de acuerdo a al modelo de negocios del cesionario, las operaciones deberían ser gravadas.

17	Retiro de utilidades provenientes de sociedades productivas, mediante imputación de cuentas por cobrar entre sociedad y socio o accionista, en operaciones simuladas.	Simulación.	Con este esquema, el socio o accionista evita el pago de IGC o IA por el retiro de utilidades, simulándose dichas cuentas por cobrar.
18	Préstamos otorgados por S.A. abierta domiciliada en Chile a accionista domiciliado o residente en el extranjero. Este tipo social se exime del artículo 21 inciso 3° N° ii) de la LIR, pero es mismo caso.	Simulación.	Al no poder aplicarse el artículo 21 de la LIR, el SII podría evaluar la aplicación de la NGA por simulación, en cuanto dicho préstamo podría tratarse de un retiro encubierto, que debiese tributar.
19	Compraventa de inmueble mediante enajenación de derechos sociales o acciones, que se pretende vender transcurrido un año, a fin de evitar la calificación de vendedor habitual y encontrarse gravado con IVA.	Señala dos hipótesis: normas de habitualidad o abuso formas jurídicas.	Primeramente, el SII podría aplicar la norma de habitualidad en cuanto por la naturaleza del negocio la intención siempre ha sido comprar para vender. Ahora, cuando la finalidad del esquema es evitar la aplicación del hecho gravado asociado al impuesto al valor agregado, se podría considerar la existencia de abuso y aplicar la NGA.
20	Reorganización empresarial con el fin de asignar bienes del activo fijo para luego fusionar la sociedad, y evitar la venta de bienes del activo fijo y el hecho gravado de impuesto al valor agregado.	Abuso formas jurídicas.	Sólo no aplicaría la NGA, si se prueba una legítima opción de conductas.
21	Reorganización empresarial con uso de sociedad instrumental, en que a una empresa se asignan activos y pasivos y a otra las cuentas por cobrar. Posteriormente, la sociedad que posee las cuentas por cobrar pone término de giro, adjudicándose los socios dichas cuentas, las cuales corresponden a créditos contra sociedades relacionadas o los mismos socios.	Abuso de formas jurídicas.	Se puede observar que el caso señala un criterio de temporalidad. Aquí se busca evitar la configuración del hecho gravado o disminuir la base de imponible del impuesto de primera categoría e IGC o IA provenientes de flujos involucrados en las cuentas por cobrar, en cuanto no existirían razones económicas que sustenten la implementación de la reorganización.
22	Ingresos de miembros del grupo familia en sociedad matriz del grupo, mediante aumento de capital. Se mantiene la administración por	Abuso de formas jurídicas.	Señala el SII que existen motivos plausibles para sostener que el objeto del esquema es diluir la participación social de parientes o líder familiar y además generar

	un pariente o líder familiar, pero se diluye su participación con el aumento de capital, los cuales se pagan con mutuos solicitados por empresarios individuales (socios) a entidades financieras, que son pagados por otra sociedad que es parte del grupo empresarial familiar.		una pérdida tributaria asociada al pago de intereses a la entidad financiera por parte de los empresarios individuales.
23	Contrato de asociación o cuentas en participación mediante el cual el partícipe aporta un inmueble, con lo que se evitaría la cesión de inmuebles amoblados, o con instalaciones o maquinarias que permiten el ejercicio de una actividad comercial o industrial y con ello su afectación con impuesto al valor agregado.	No.	Señala que, para poder determinar el efecto jurídico de los actos, estos deben interpretarse a la luz de las figuras reguladas en la legislación nacional, intentando desentrañar la real voluntad de las partes. Así en este caso se configuraría el hecho gravado especial del artículo 8, letra g) del IVA.
24	Contratos de arriendo con promesa de compraventa de inmueble con el objeto de evitar aplicación de impuesto al valor agregado. La idea es que al ser una promesa de compraventa no se aplicaría el hecho gravado especial del artículo 8, letra l) del IVA, ya que en este tipo de arriendos no contienen la opción de comprar de forma facultativa.	No.	A pesar de que el contribuyente declare un contrato de arriendo con promesa de compraventa, las características de esto se remiten a un arriendo con opción de compra por lo que se grava con impuesto al valor agregado. El SII estaría haciendo una recalificación del contrato celebrado.
25	Contrato de administración de cartera entre entidades relacionadas, para la inversión en valores o instrumentos en el extranjero.	Simulación.	En este caso, a través de los actos o negocios celebrados, se buscaría evitar la configuración del hecho gravado o el verdadero monto o data de nacimiento del impuesto a la renta, mediante la celebración de un aparente contrato de administración de cartera, ocultando el hecho de que las rentas siempre han estado a disposición de la sociedad mandante y por tanto debía reconocerlas como percibidas según el artículo 12 de la LIR.
26	Cambio de domicilio de sociedad extranjera con participación social en	Abuso de las formas jurídicas.	El catálogo aplica la NGA, en cuanto no exista un traslado real y efectivo de la sociedad, que

	sociedad chilena, con el objeto de domiciliarse en país con convenio de doble tributación, y aprovechar así sus beneficios.		descarte que el único propósito haya sido la utilización de beneficios provenientes de los convenios de doble tributación.
27	Persona natural da aviso de inicio de actividades como empresario individual, asignándole derechos o acciones de una sociedad en que la persona natural es socio o accionista.	No.	Señala que es legítima la opción de elegir entre dos o más fórmulas jurídicas que la ley ofrece. Así la legítima opción del contribuyente de tributar como empresario individual o persona natural se encuentra en la ley, por lo que no es una conducta elusiva.
28	Contrato de apertura de crédito con empresa relacionada a casa comercial.	No.	Legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades de la forma que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan.

2.1.2. Criterios identificados en los catálogos de esquemas tributarios.

Si se analizan todos los casos presentados en el catálogo ya mencionado, es posible construir una pauta con una serie de criterios que la administración tributaria podría utilizar a fin de determinar si un acto es elusivo, conforme a la nueva normativa. Para ello, se ha estudiado el catálogo y se han extraído de las menciones que hace éste, qué elementos serían determinantes para establecer si un caso es o no elusivo. Con dicho estudio se han sistematizado los criterios de la siguiente manera:

- a) **Objetivos o fines perseguidos**: el SII, ha sido enfático en señalar, tanto en el catálogo como en sus oficios, que las operaciones que realicen los contribuyentes deben perseguir objetivos más allá de los meramente tributarios.
- b) **Voluntad real de las partes**: éste es un criterio más bien subjetivo, que se encuentra ligado a si la operación tiene o no sustento material. Aquí cabe

destacar que, si bien lo que busca la administración es desentrañar la real intención que han tenido las partes, no puede ser relacionado con el elemento subjetivo del dolo en el caso de los delitos tributarios. En dicho sentido, se debe destacar que ante un caso de simulación en que pueda ser comprobada la intención dolosa de vulnerar la norma, se podría estar ante un delito tributario sancionado en el artículo 97 N° 4 del CT y no ante una aplicación de NGA.

- c) **Elementos esenciales de los contratos celebrados**: ante la celebración de contratos, se verifica que se configuren sus elementos esenciales, para determinar que los efectos que se buscan son aquellos que dichas figuras contemplan. Un ejemplo de aquellos y que es puesto de manifiesto en el catálogo es la “affectio societatis”⁴ en la constitución de sociedades, como se señaló en el caso N° 10.
- d) **Criterio temporal**: se busca establecer cuánto tiempo ha transcurrido entre una y otra operación, para así determinar si el efecto buscado es meramente tributario o no. Aquí cabe destacar que ni en el catálogo, ni en los oficios que se han emitido hasta el día de hoy, definen cuánto tiempo es requerido, ni que se define por “breve plazo”, como ocurre en el caso N° 21, en que se señala que una sociedad se disuelve en breve plazo, lo cual demostraría un cierto “ánimo” elusivo.
- e) **Utilización de sociedades instrumentales**: en varios casos del catálogo, se suele mencionar la utilización de “sociedades instrumentales”, las cuales sólo se emplearían para fines tributarios. Para ello el SII, ha señalado que es menester

⁴ Según el propio catálogo, se refiere a la intención y voluntad clara y precisa de asociarse permanentemente y no de manera accidental o transitoria ni menos fingiéndose asociados ante terceros para lograr un determinado lucro.

revisar el número de empleados que aquellas puedan tener, las funciones que se les asignan, los riesgos que asumen en comparación a otras empresas del mercado, entre otros.

- f) **Criterio de riesgo:** este criterio se relaciona con la asunción de riesgos que puede asumir una de las partes sin que sea posible justificar aquello de forma razonable, es decir, que se encuentren fuera del rango de lo que normalmente se realiza en tipo de contratos u operaciones. Este criterio puede ser relacionado con aquel señalado en la letra anterior de este apartado, sobre la utilización de sociedades instrumentales.
- g) **Criterio negocial:** este criterio se relaciona con el hecho de que la sociedad no desarrolla negocios adicionales a la operación misma, respecto de sus giros. Es decir, el acto que pudiese considerarse elusivo, resulta ser el único que desarrolla, sin demostrar una actividad sustentable o constante en el tiempo.
- h) **Partes involucradas:** se señala que es importante analizar las partes que involucra la operación, definiendo si éstas son relacionadas⁵ o se trata de terceros independientes.
- i) **Criterio de territorialidad:** este criterio se dirige a establecer si las operaciones se realizan en países de nula o baja tributación, o en países de tributación regular. Ligado a este mismo criterio, se puede señalar que el SII también buscará si la operación se realiza en jurisdicciones con cierta laxitud en el establecimiento de empresas (secreto bancario, mal intercambio de información entre otros), sin que

⁵ Art 100 de la Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas.

dichos países estén comprendidos necesariamente en aquellos del artículo 41 H de la LIR.

j) **Sustento económico de las operaciones**: se señala que, ante determinada operación, como lo podría ser una reorganización, ésta posea sustento económico real detrás de aquella. Así en el caso N° 21 del catálogo, se señala que debe analizarse la relación entre el capital social, y el giro informado (si existe o no consistencia), duración de la sociedad en relación al giro social, desarrollo efectivo del giro, entre otros.

Es importante destacar que, el propio SII en el oficio N°54 de 2016, ha señalado que no toda planificación tributaria es cuestionable, sino sólo aquellas que son agresivas, sin especificar cuándo se entiende que una planificación es o no agresiva.

En el mismo sentido, y tal como se señaló anteriormente, en opinión de cierta doctrina, la regulación de la NGA vino a reconocer el carácter lícito de la planificación, al establecer en el inciso segundo del artículo 4 ter del CT, que es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. Asimismo, con el reconocimiento de la buena fe de los contribuyentes en el inciso segundo del artículo 4 bis del CT, se refuerza dicha idea, en cuanto supone reconocer los efectos de los actos y contratos, según la forma en que éstos los celebren, estableciendo que dicha buena fe puede no ser reconocida, sólo si mediante aquellos se eluden los hechos imposables.

2.1.3. Análisis caso N° 26 del catálogo de esquemas tributarios

Debido a la extensión del catálogo y la imposibilidad de analizar detalladamente en esta AFE cada uno de los casos que lo componen, se ha elegido un caso en que lo señalado por el SII, en opinión de las autoras, resulta cuestionable a la luz de los antecedentes aportados y la legislación tributaria vigente, por cuanto señala que se aplicaría la NGA, cuando a juicio de las autoras, podría aplicársele una norma especial de control.

Este caso se refiere al cambio de domicilio de una sociedad extranjera que posee acciones o derechos sociales en una sociedad chilena que se encontraba en un país sin convenio para evitar la doble imposición, por lo que se re-domicilia a otro país que sí tiene este convenio, a efectos de aprovechar sus beneficios.

Señala el SII, que dicha sociedad extranjera posee un 20% de participación en la sociedad chilena y materializa el re domicilio mediante inscripción de la sociedad extranjera y traslado de su sede, lo que denomina “migración corporativa”. El objetivo de aquello, es lograr eficiencias asociadas a la administración del grupo empresarial y la conveniencia de residir en un país que haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación con Chile.

Al analizar la figura, el catálogo señala que, en la medida que no exista un “traslado real y efectivo de domicilio de la sociedad”, es posible evaluar una hipótesis de abuso de las formas jurídicas, conforme al artículo 4 ter del CT, ya que dicha modificación de domicilio generará que, cumplidas ciertas condiciones, la

sociedad pueda utilizar el 100% del crédito contra el IA, conforme al artículo 63 de la LIR, además de poder aprovechar otros beneficios del convenio.

Para efectos de analizar el caso señalado, es pertinente revisar las normas dispuestas en los convenios respecto a la residencia. Así el artículo 4 del convenio para evitar la doble tributación del modelo OCDE, señala que “residente de un Estado Contratante”, significa toda persona que, conforme a la legislación de dicho Estado, esté sujeta a imposición por razón del domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de similar naturaleza. Dicha expresión no incluye a aquellas personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en dicho Estado o por el patrimonio situado en él.

En el caso en comento, la sociedad extranjera que posee participación en una sociedad chilena, se encontraba domiciliada primeramente en un país que no había suscrito un convenio para evitar la doble tributación con Chile, lo cual genera como efecto que el crédito dispuesto en el artículo 63 de la LIR, no pueda ser utilizado en un 100%.

De forma posterior, dicha sociedad extranjera, modifica su domicilio y se traslada a un país que sí tiene un convenio suscrito con nuestro país. Los únicos antecedentes que aporta el caso del catálogo, es que el re domicilio se materializa mediante la inscripción de la sociedad extranjera y el traslado de su sede de dirección, por lo que cuestiona la existencia de un “traslado real y efectivo de domicilio”, sin señalar en todo caso, qué sería suficiente para la administración tributaria considerar que el re domicilio consiste aquello.

Por otra parte, a juicio de las autoras, parece bastante cuestionable que en un caso de esta naturaleza, se interprete que es aplicable la NGA por abuso de las formas jurídicas, ya que, en estricto rigor, en un caso que puede ser observado el cambio de domicilio en el contexto de un convenio, debiesen ser aplicables las reglas propias de éstos, como la del beneficiario efectivo o la exclusión de beneficios y no propiamente la NGA. En dicho sentido, la circular N° 57 del año 2009 del SII, ha señalado que dichas reglas tienen como objetivo fijar criterios para determinar la procedencia del otorgamiento de los beneficios provistos en los Convenios de doble tributación internacional, y como medida de protección contra su abuso o uso indebido. En cuanto a dichas reglas, en este caso en particular, la sociedad que cambia de domicilio sí parece ser un beneficiario efectivo y no un ente intermediario de las rentas. Sin embargo, si el re domicilio sólo obedece a la obtención de beneficios derivados del convenio, podría ser aplicable la norma de exclusión de beneficios que Chile contempla en todos sus convenios de doble tributación, y que se dirige a las rentas pasivas previstas en los artículos 10, 11, 12 y 21 de los convenios del modelo OCDE, y cuyo fin es evitar que los beneficios allí contemplados se apliquen en casos cuyo único objetivo ha sido asegurar un tratamiento tributario más favorable, conforme a lo cual si no se hubiese realizados dichos actos u operación, los beneficios no se habrían producido.

En este sentido, y como fue señalado por el SII en la introducción del catálogo, se dispone- vía interpretación- que en ciertos casos en que, aun existiendo una norma especial, es posible aplicar la NGA, lo cual, a juicio de las autoras, supone una directa vulneración a lo señalado en el artículo 4 bis del CT, y una interpretación

del todo errada que no se ampara en la legislación nacional vigente. Pareciera ser que, ante un conflicto o eventual elusión, en casos en que la norma especial resulta de aplicación compleja, como puede ser la aplicación de normas de abusos de convenios, podría resultar más seguro para la administración la aplicación de la NGA. En dicho sentido, puede vislumbrarse, no sólo es cuestionable que en procesos de fiscalización pudiesen utilizarse normas especiales excediendo de su aplicación para evitar la aplicación de la NGA, sino que de forma contraria, también podría producirse que, ante normas de aplicación compleja, pudiese intentar aplicarse la NGA, sin que exista sustento legal alguno para ello, y alejándose así también de la intención del legislador al establecer de manera expresa el orden de prelación entre unas y otras, en el ya señalado artículo 4 bis del CT.

2.2. Caso hipotético

A continuación se analizará la aplicación de normas antielusivas respecto de un caso hipotético planteado, para esto se utilizarán los criterios identificados en el catálogo de esquemas tributarios señalados en el acápite anterior, también se revisarán los lineamientos que ha seguido el SII en los oficios publicados en materia de antielusión. Finalmente, se procederá a plantear los argumentos de defensa del contribuyente ante una eventual fiscalización.

2.2.1. Planteamiento del Caso

Situación Económica y Financiera: a principios del año 2017 el grupo económico internacional Z, dedicado a la generación de energía, se encontraba en una situación financiera y económica desmejorada, con activos de difícil liquidación y que requerían de una significativa inversión inicial para continuar con su producción. En ese contexto, el grupo Z decidió poner a la venta sus activos en Chile con la finalidad de obtener flujos para invertir en otros países, donde los proyectos eran más rentables.

En Chile los activos se encontraban alocados en dos sociedades anónimas cerradas: A y B, las cuales tenían los mismos socios y los mismos porcentajes de participación.

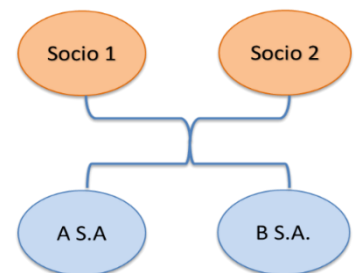


Figura 1: Estructura de propiedad caso hipotético.

Fuente: Elaboración propia.

En preparación para la potencial venta, se procedió a revisar los activos que serían susceptibles de transferir, donde se identificó que las compañías tenían una cuenta corriente mercantil⁶ inter-compañía relevante, donde después de la liquidación, A es la sociedad acreedora y B la sociedad deudora. Esta cuenta inter-compañía no podía ser parte de la transacción, primero, por lo poco atractivo que sería para un tercero adquirir la sociedad A, puesto que no tenía retornos ciertos con respecto a la cuenta por cobrar, ya que B no se podía comprometer con un plan de pagos concreto dada la compleja situación financiera por la que atravesaba; y segundo, porque B mostraba en sus estados financieros una posición de déficit frente a los potenciales compradores.

La cuenta inter-compañía correspondía al saldo entre; varios trasposos de dinero debidamente documentados y pagos de la deuda, los trasposos de dinero fueron pactados mediante instrumento público, sin intereses, ni plazo definido para su pago.

Sociedad A		Sociedad B	
Caja	1.000	Caja	700
Activos Operacionales	2.000	Activos Operacionales	3.500
Intercompañía	1.500	Pasivos Operacionales	600
Pasivos Operacionales	1.000	Intercompañía	1.500
Capital	500	Capital	2.800
Utilidades Financieras	3.000	Pérdida Financiera	(700)
Total	4.500 4.500	Total	4.200 4.200

Figura 2: Estados Financieros Junio 2017, Sociedad A y B.
Fuente: Elaboración Propia

⁶ Artículo 602 del Código de Comercio: La cuenta corriente es un contrato bilateral y conmutativo por el cual una de las partes remite a otra o recibe de ella en propiedad cantidades de dinero u otros valores, sin aplicación a un empleo determinado ni obligación de tener a la orden una cantidad o un valor equivalente, pero a cargo de acreditar al remitente por sus remesas, liquidarlas en las épocas convenidas, compensarlas de una sola vez hasta la concurrencia del débito y crédito y pagar el saldo.

Así, con fecha 30 de junio de 2017 la junta de accionistas decidió dividir A, dejando las cuentas por cobrar que tenía esta compañía en una nueva sociedad anónima cerrada llamada C. El día 1 de Julio de 2017, la sociedad C fue absorbida por incorporación⁷ en B, extinguiendo por confusión⁸ la cuenta inter-compañía que existía entre ambas sociedades, logrando los objetivos de reflejar en los estados financieros de A solamente los activos propios de la operación y por otro lado mejorar la posición financiera de B:

División A:	A: Antes de división	C: Newco	A: Continuada
Caja	1.000		1.000
Activos Operacionales	2.000		2.000
Intercompañía	1.500	1.500	-
Pasivos Operacionales	(1.000)		(1.000)
Capital	(500)	(214)	(286)
Utilidades Financieras	(3.000)	(1.286)	(1.714)
Total	-	-	-

Fusión C en B:	B: Antes de fusión	C	B: Continuada
Caja	700		700
Activos Operacionales	3.500		3.500
Pasivos Operacionales	(600)		(600)
Intercompañía	(1.500)	1.500	-
Capital	(2.800)	(214)	(3.014)
Pérdida / Utilidad Financiera	700	(1.286)	(586)
Total	-	-	-

Figura 3: División de la sociedad A y posterior fusión de sociedad C en B
Fuente: Elaboración Propia.

⁷ La fusión por incorporación o la absorción de sociedades es el contrato, por escritura pública, en que una Sociedad ya existente absorbe a una o más sociedades, adquiriendo todos sus activos y pasivos, desapareciendo las sociedades absorbidas. Circular N° 17, del 10 de mayo de 1995.

⁸ Cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor, se verifica de derecho una confusión que extingue la deuda y produce iguales efectos que el pago. Artículo 1665 del Código Civil.

Con fecha 31 de diciembre del año 2017, los socios de B decidieron distribuir un dividendo por el total de las utilidades financieras (\$586), con la finalidad de financiar un proyecto en Centroamérica.

Situación Tributaria: Las sociedades A y B se encontraban acogidas al Régimen Tributario semi integrado del artículo 14 Letra B) de la LIR. La sociedad A contaba con rentas afectas a impuesto⁹ (RAI) y rentas exentas de impuesto global complementario¹⁰ (REX), por lo que estos registros fueron traspasados a la sociedad C de acuerdo al porcentaje de división del capital propio tributario a la fecha de escisión. La situación tributaria de A antes y post división es la siguiente:

Detalle	A (Antes de división)	C (Newco)	A (Continuadora)
Activos Tributarios	4.500	1.500	3.000
Pasivos Tributarios	(1.000)		(1.000)
Capital Propio Tributario	3.500	1.500	2.000
Porcentaje Distribución	100%	43%	57%
Rentas Afectas a Impuesto	1.400	600	800
Rentas Exentas de IGC	1.600	686	914

Figura 4: Efectos tributarios de la división de la sociedad A.
Fuente: Elaboración Propia.

⁹ RAI: concepto usado para identificar las rentas afectas a impuestos de las empresas acogidas al régimen tributario 14 B de la LIR, para su futura afectación con impuestos finales: IGC o IA. Su cálculo consiste en que al capital propio tributario positivo se le restan aquellas partidas que no se gravan con impuestos, como son el aporte de capital de los socios o accionistas, o como aquellas cantidades no constitutivas de ser ingresos afectos. También se eliminan las rentas controladas en el registro Fondo de Utilidades Reinvertidas, que se afectarían con impuestos en otros momentos. Lo que queda de esta operación matemática son conceptualmente las rentas afectas acumuladas. <https://www.pwc.com/cl/es/prensa/columnas-de-opinion/Curiosidades-de-la-RAI.html>

¹⁰ REX: Registro Tributario, que contempla: i) Las rentas exentas del IGC o IA. ii) Los ingresos no constitutivos de renta. iii) Los retiros y dividendos percibidos que correspondan a cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR. iv) Los retiros o dividendos con cargo al registro RAP, de empresas acogidas al régimen de renta atribuida, Circular N°49 de 2016.

Por otro lado, la sociedad B tenía un RAI negativo, por lo que al absorber la sociedad C, que traía un RAI y REX positivo, el registro RAI de B aumentó, así como también el registro REX. A continuación se presenta la situación tributaria de B pre y post fusión:

Detalle	B (Antes de fusión)	C (Newco)	B (Continuadora)
Activos Tributarios	4.200	1.500	5.700
Pasivos Tributarios	(2.100)		(2.100)
Capital Propio Tributario	2.100	1.500	3.600
Registros Tributarios			
Rentas Afectas a Impuesto	(700)	600	(100)
Rentas Exentas de IGC	-	686	686

Figura 5: Efectos tributarios de la fusión de C en B.
Fuente: Elaboración Propia.

De esta forma, la distribución de dividendos que realiza B, con posterioridad a la fusión, se imputó completamente al registro REX.

2.2.2. Análisis del Caso

Expuestos los antecedentes del caso, a continuación se analizará éste utilizando los criterios identificados en el análisis del catálogo de esquemas tributarios, que a juicio de las autoras le son aplicables:

- a) Objetivos o fines perseguidos:** cabe preguntarse si la reorganización planteada se sustenta en motivos económicos, distintos de los meramente tributarios. Podría señalarse que sí, debido a que como se señalaba en el planteamiento del caso, la reorganización nace producto de: i) la potencial venta

de los activos en Chile, ii) la necesidad de contar con estados financieros que reflejen los activos y pasivos operativos de las sociedades, iii) mejorar la posición financiera de una compañía y iv) necesidad de flujos. Sin embargo, la operación descrita tuvo el beneficio tributario de distribuir un dividendo imputado al registro REX, lo que significó que el beneficiario de las rentas no tributara con los impuestos finales por esta distribución de dividendos. Dicha situación no ocurriría si la sociedad B utilizara otras alternativas que le permitirían lograr los mismos objetivos. Algunas de estas alternativas son:

- ✓ Utilizar la caja disponible de B para pagar parte de la deuda que tiene con la sociedad A, como hubiera sido si el deudor de ésta fuera un tercero no relacionado. Posterior a esto, A distribuye dichos fondos para el financiamiento en Centroamérica los que serían imputados al registro RAI de la sociedad A, afectando la distribución a impuestos finales.
- ✓ La sociedad A condona la deuda, lo anterior conlleva a un gasto rechazado afecto al artículo 21 de la LIR en la sociedad A y por otro lado a una utilidad financiera y tributaria en la sociedad B, lo que implicaría que esta última tenga suficiente RAI al cual imputar el dividendo afectándolo con impuestos finales.

b) Voluntad real de las partes: en este caso se presume que el actuar del contribuyente es de buena fe, sin embargo el SII podría desestimar esto, probando que la motivación de la operación fue sólo distribuir dividendos no afectos a impuestos finales y no la venta efectiva de las sociedades. Lo anterior podría ser sustentado con antecedentes que indiquen que la sociedad no tuvo una real intención de vender las compañías, por ejemplo: estableciendo precios

sobrevalorados en comparación a los precios de mercado o que rechazó cualquier oferta de compra sin motivos plausibles.

c) Elementos esenciales de los contratos celebrados: el SII podría establecer que el contrato de cuenta corriente mercantil celebrado entre las compañías, nunca tuvo el ánimo de ser pagada en su totalidad, lo que estaría vulnerando un elemento esencial de dicho contrato. Lo anterior, podría ser probado mediante el historial de pagos de estas cuentas inter-compañías.

d) Criterio temporal: el tiempo transcurrido entre la fusión y la distribución de dividendos, realizada por la sociedad B, es de seis meses. Tal como se mencionó anteriormente, el SII no se ha pronunciado acerca de lo que entiende por un “breve plazo”, sin embargo, se podrían considerar criterios objetivos para establecer este elemento, como por ejemplo, la política de distribución de dividendos establecida en los estatutos de la sociedad y el historial de los mismos en años anteriores, con la claridad respecto de estos antecedentes, se podría cuestionar la operación en relación a los plazos transcurridos.

e) Utilización de sociedades instrumentales: la sociedad C, nacida de la división, podría considerarse una sociedad instrumental, ya que a dicha empresa sólo se le asignó la cuenta inter-compañía, esta no cuenta con empleados, ni funciones determinadas, además no asume ningún riesgo en el entendido que nació para ser inmediatamente absorbida. Sin embargo, al ver la operación en su conjunto, y considerando que el SII señala que las sociedades instrumentales existen con fines exclusivamente tributarios, se puede establecer que la sociedad

C no nació solamente con este fin, si no que cumple con el objetivo de mejorar la situación financiera y económica de las sociedades A y B para su potencial venta.

f) Partes involucradas: las sociedades que participan en la reorganización son claramente relacionadas, en este sentido, el SII podría alegar que un tercero no estaría dispuesto, en primer lugar a firmar cuentas inter-compañías sin intereses y sin un plazo para el pago, como tampoco estaría dispuesto a dejar de cobrar el activo como se planteó anteriormente.

g) Sustento económico de las operaciones: en el caso planteado, se indica que las sociedades tienen una posición económica y financiera desmejorada, siendo este el principal motivo por el cual se están vendiendo. Por lo que esto debiese probarse mediante análisis financieros, proyecciones de flujos, entre otros.

Para complementar el análisis anterior, se procederá a analizar el caso hipotético, considerando también los lineamientos establecidos en los oficios emitidos a la fecha por el SII, en relación con las NGA.

A la fecha el SII ha publicado seis oficios relacionados directamente a materia antielusión, de estos oficios, tres se refieren a reorganizaciones empresariales en las cuales se realiza en primer lugar una división y posteriormente la extinción de una de las sociedades, ya sea por liquidación o por fusión de estas. Lo mismo que se ha planteado en el caso hipotético.

En estos oficios, el SII concluye de diversas formas, lo que lleva a cuestionar ¿cuáles son los antecedentes que hacen que dichos casos sean catalogados como elusivos o no?, por lo que a continuación y considerando la pauta generada a partir

del análisis de los catálogos de esquemas tributarios, se confeccionará una lista que ayudará a revisar el cumplimiento de estos criterios:

Tabla III: Análisis Oficios publicados por el SII utilizando los criterios de interpretación de los Catálogos de Esquemas Tributarios.

Consultas	Oficio N°261 de 2017	Oficio N°2109 de 2017	Oficio N°365 de 2018	Caso Hipotético
a) ¿Tiene objetivos o fines perseguidos distintos de los tributarios?	Si	No	Si	Si
b) ¿La real intensión de las partes tiene un fin económico?	Si	No	Si	Si
c) ¿Se cumplen con los elementos esenciales de los contratos celebrados?	N/A	No	Si	Si
d) ¿Existe alguna operación efectuada en breve plazo?	Si	Si	Si	Si
e) ¿Existe utilización de sociedades instrumentales?	No	No	No	No
f) ¿Las sociedades realizan operaciones en las que asumen riesgos del negocio?	Si	N/A	Si	N/A
g) ¿El acto que pudiese considerarse elusivo es el único que desarrolla la sociedad?	No	N/A	No	No
h) ¿Las operaciones se realizan entre partes relacionadas?	No	No	Si	Si
i) ¿Las operaciones se realizan en o con países de nula o baja tributación?	No	No	No	No
j) ¿Existe sustento económico en las operaciones?	Si	No	Si	Si
Conclusión Elusivo	No	Si	No	¿?

Al revisar el listado anterior, es posible identificar dos oficios en que el SII determinó que no había abuso o simulación y uno en que si estableció que hay un ánimo elusivo. Las principales diferencias entre los casos que no fueron catalogados

como elusivos y el que sí lo fue, es que los contribuyentes cumplieron con al menos 3 de los criterios de interpretación del catálogo y que, bajo la opinión de las autoras, son fundamentales al momento de establecer el ánimo elusivo del contribuyente. El primer criterio se refiere a que la operación tenga objetivos distintos de los meramente tributarios, el segundo, estrechamente relacionado con el primero, se refiere a que la voluntad real de las partes sea perseguir un fin económico y el tercero se refiere al sustento económico en las operaciones, entendiendo aquello por el desarrollo del giro y otras operaciones distintas a la propiamente cuestionada. De esta forma, podríamos concluir que el cumplimiento de estos criterios debiese ser la base de cualquier reorganización o planificación tributaria, sin perjuicio de que en una segunda etapa pueda ser necesario analizar los otros criterios ya expuestos.

En dicho sentido, el oficio N° 261 de 2017, agrega que la calificación de abuso de las formas jurídicas o simulación dependerá de las circunstancias jurídicas y económicas en que se desarrollen los actos y que estos no tengan un fin meramente tributario. Es por esto que el análisis y respaldo de las razones de negocio, será esencial para la determinar el ánimo elusivo, por lo que ante una fiscalización del caso hipotético, el contribuyente deberá probar el ánimo que tuvo al llevar a cabo la reorganización, y demostrar que en su conjunto cuenta con elementos distintos de los meramente tributarios. Para dichos objetivos, podría demostrar la venta efectiva de las sociedades o de los activos, o en caso de no haber vendido los activos, demostrar que no tuvo ofertas para la venta de las compañías y en caso de haberlas recibido, por qué estas no cumplían sus expectativas, así el SII evaluará si la razón de negocios o los elementos que motivaron la planificación son suficientes.

Otro de los puntos importantes del oficio mencionado con anterioridad, es la referencia que realiza a la manifestación legítima del principio de economía de opción del contribuyente. Tal como se manifestó en el análisis de los criterios del catálogo, existen diversas alternativas para lograr los objetivos planteados en la razón de negocios, sin embargo, estas opciones resultan siempre más gravosas que la opción propuesta en la reorganización planteada, por lo que si se demuestra que la razón de negocios entregada es válida, podría señalarse que la confusión de la cuenta inter-compañía y la distribución de dividendos imputada a REX es claramente una manifestación legítima del principio de economía de opción del contribuyente.

A mayor abundamiento, en el oficio N° 2109 de 2017, el contribuyente divide una sociedad y posteriormente adjudica las cuentas por cobrar de la sociedad continuadora a los socios. En dicho caso, el SII concluye que el único fin que busca la reorganización es evitar el tratamiento de los créditos incobrables, lo cual no es aplicable al caso hipotético, ya que, tal cómo se menciona en el planteamiento, la cuenta inter-compañía ha sido pagada en el transcurso tiempo y la confusión de estas, sólo responde a las circunstancias económicas y financieras actuales de la sociedad. Se enfatiza también la necesidad de probar el origen, la naturaleza jurídica, condiciones y montos de las cuentas por cobrar, por lo que el contribuyente debe ser capaz de respaldar esta información ante una fiscalización.

2.2.3. Posibles resoluciones del SII.

Respecto al caso hipotético el SII podría señalar, al igual que en el oficio N° 2109 de 2017, que el contribuyente no está cumpliendo con el artículo 31 N° 4 de la LIR, sobre el castigo de cuentas incobrables, ya que esto le hubiese permitido al contribuyente tener el mismo efecto en sus estados financieros que la reorganización hipotética. En dicho sentido, si el SII cuestiona el castigo de la cuenta por cobrar, podría aducir que existe norma especial para controlar un acto elusivo, por lo que no sería necesario aplicar la NGA. Si aquel fuese el caso, el SII podría fiscalizar y liquidar los impuestos correspondientes, manteniendo la carga de la prueba sobre el contribuyente, para que éste acreditara el cumplimiento de los requisitos para el castigo, evitando así tener que solicitar la declaración de abuso o simulación ante el TTA. Por otro lado, el SII podría cuestionar la eliminación de la cuenta por cobrar a través de la confusión, ya que tal como se muestra en los estados financieros de B, este contaba con caja que le permitía pagar a la sociedad parte de la deuda.

El SII también podría cuestionar la posterior distribución de dividendos imputados al registro REX, ya que, la sociedad mantenía la caja disponible para distribución previo a la reorganización. Bajo esta perspectiva, y en concordancia con el criterio de castigo antes expuesto, el haber realizado dicho castigo hubiera significado que la sociedad hubiera tenido utilidades financieras susceptibles de distribución, las que se encontrarían afectas a los impuestos finales.

Otro cuestionamiento del SII, podría ser el motivo que tuvo la sociedad de distribuir dividendos con posterioridad a la reorganización significando una

imputación al registro REX, y no realizar la distribución con anterioridad a la reorganización, ya que si bien la compañía no poseía utilidades financieras, la caja podría haber sido distribuida a título de devolución de capital, lo que también hubiera significado una distribución no afecta a impuestos finales, sin embargo, también significaría un menor costo tributario de inversión, lo que gatillaría un mayor pago de impuestos al momento de la venta de las sociedades. Bajo estas circunstancias se podría estar frente a una situación en la cual el contribuyente debería probar que la distribución de dividendos con posterioridad a la reorganización no fue realizada con el solo propósito de distribuir dividendos exentos de impuestos finales.

2.2.4. Argumentos del contribuyente.

En caso que el contribuyente se deba someter a una fiscalización por las operaciones realizadas en la reorganización planteada, éste podría alegar que es legítima la razonable opción de conductas, establecido expresamente en el artículo 4 ter del CT, en que se señala que es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, por lo que no constituye abuso la sola circunstancia de que un mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con uno u otro acto que podrían derivar en una mayor carga tributaria, o que el acto escogido no genere efectos tributarios o los genere de forma disminuida, siempre y cuando dichos efectos sean consecuencia de lo dispuesto en la ley tributaria. Podría señalar en dicho sentido, que todas las operaciones realizadas son una manifestación de su legítima opción a actuar de una u otra forma, en cuanto

siempre lo ha hecho dentro del marco legal. Asimismo, y en relación a aquello puede señalar que sus operaciones se rigen por el principio de autonomía de la voluntad, que rige en materia civil, y que es aplicable por remisión del artículo 2 del CT, en que se reconoce la libertad de las partes para ejecutar actos o contratos conforme lo estimen convenientes, lo cual además se encuentra vinculado con el derecho a desarrollar libremente una actividad económica, contemplado en el artículo 19 N° 21 de la Constitución Política de la República, determinando así la posibilidad de que las empresas se hayan reorganizado de la manera que han estimado más conveniente para sus objetivos económicos, en cuanto dicho proceso también ha obedecido a lograr el objetivo de que las sociedades que quieren ser enajenadas sea lo más interesantes posible.

Por otra parte, la ley tributaria reconoce expresamente la buena fe de los contribuyentes, la cual supone reconocer los efectos que se desprenden de los actos o negocios realizados por los contribuyentes y según la forma en que éstos hayan sido celebrados. Sólo en caso que dichos actos o negocios se dirijan a eludir hechos imposables, podría señalarse que no existe buena fe. En dicho sentido, el contribuyente podría alegar que ha tenido razones económicas legítimas y suficientes para respaldar los actos que ha celebrado, por lo que debe reconocérsele la buena fe en su actuar, puesto que su intención con esto no ha sido disminuir su carga fiscal, aun cuando en la práctica podría haber ocurrido, pero como consecuencia de cambios en su estructura y no como único fin.

Los oficios N°261 de 2017 y sobre todo el oficio N°365 de 2018, también vienen a respaldar que el caso hipotético planteado no tiene un ánimo elusivo, ya que de acuerdo a lo antes mencionado, el hecho de que la operación tenga un beneficio

tributario queda en segundo plano toda vez que se demuestra que existen razones económicas y financieras más allá de las tributarias para llevar a cabo las transacciones y que las circunstancias económicas de la sociedad respaldan totalmente la reorganización.

3. CONCLUSIONES

La incorporación de una NGA en la legislación tributaria chilena, parece ser un gran cambio a nivel normativo, en cuanto hasta la dictación de dicha norma, era mediante la labor jurisprudencial cómo se atacaba el fenómeno elusivo. Sin perjuicio de aquello, su nula utilización a casi 3 años del inicio de su vigencia¹¹, deja entrever que la redacción final y la exigencia de que la elusión sea declarada por el TTA, hacen que la aplicación de la norma, por parte del SII, sea muy compleja. Por otro lado, dicha dificultad podría generar la preocupación por parte de los contribuyentes, de que la administración tributaria, en cierto modo, intente fiscalizar todos los casos posibles mediante normas especiales, con lo cual podría liquidar los impuestos que determine sin tener que iniciar un proceso judicial que puede resultar engorroso y en que además la carga de la prueba está en sus manos. Este hecho genera preocupación en los contribuyentes, por cuanto puede dar la impresión que dichas normas pueden ser aplicadas para justificar liquidaciones, resoluciones y en general actos terminales de la administración, sin que sea realmente claro que se cumplan con los supuestos de dichas normas especiales. Respecto a esto podemos concluir que la autoridad administrativa podría estar aplicando normas especiales de forma excesiva, a fin de no tener que solicitar la declaración de abuso o simulación al TTA correspondiente.

¹¹ 30 de septiembre de 2015.

Por otra parte, y con el mismo fin de la dictación de la NGA, Chile ha seguido las recomendaciones realizadas por la OCDE mediante su proyecto BEPS, y con ello ha publicado el año 2016 y el año 2017, un set de casos potencialmente elusivos, en donde señala su postura respecto a si dichas actuaciones podrían ser o no elusivas. Si bien al inicio de la presentación del catálogo, el SII ha señalado que la utilización de la NGA será de forma excepcional y que no constituye un medio de recaudación fiscal, llama la atención, que en un párrafo posterior de la mencionada introducción, se señala que en ciertos casos, aun cuando fuese aplicable una norma especial, podría, cumpliéndose ciertos requisitos, declararse el abuso o simulación por medio de la NGA, sin que aquello corresponda a una primacía de la NGA por sobre las normas especiales. En dicho sentido, y conforme se ha ido desarrollando este trabajo, las autoras han podido constatar que podría existir una preocupación también referida a la exclusión de la aplicación de normas especiales, cuando el SII estime conveniente, y aun cuando la ley tributaria expresamente señala que aquello no es posible. En dicho sentido, y conforme al caso N° 26 del catálogo que fue analizado, se puede concluir que en aquellos casos en que la norma especial sea de aplicación compleja, como podría serlo las normas de abuso de convenio, el SII está aplicando directamente la NGA, lo cual es una vulneración directa al artículo 4 bis del CT, generando aún más incertidumbre respecto a la aplicación de esta norma

Sin perjuicio de lo mencionado, la publicación de los catálogos de esquemas tributarios, que plantean una serie de casos sin mayores detalles y de forma genérica, permitió identificar una serie de criterios a fin de confeccionar una pauta a tener en cuenta a la hora de celebrar actos o contratos, tal como se ha

esquemático en la presente AFE. Con la identificación de estos lineamientos, se analizaron también los oficios que han sido dictados por el SII a la fecha sobre anti elusión con el fin de identificar un patrón o recurrencia respecto a los criterios que coinciden en los diferentes oficios y cuál fue la respuesta del SII para cada caso planteado. Con dicho análisis, se logró generar criterios bases respecto de los cuales las autoras se aventuran a señalar que pueden ser el punto de partida para verificar si un caso tiene sustento real y no se trata de una operación que posea un ánimo elusivo. Por otra parte, de los patrones identificados en los oficios, a juicio de las autoras y conforme a la especificidad que tienen los oficios en comparación al catálogo, podrían representar los principios esenciales a aplicar a la hora de analizar un caso determinado. Es así, como se plantea que como primer paso, resulta trascendental verificar que se cumpla el tener objetivos distintos de los meramente tributarios, verificar la real intención de las partes y que exista sustento económico en las operaciones. Una vez que aquello se han cumplido de forma satisfactoria, se podría continuar el análisis de los demás criterios indicados en la pauta construida en virtud del catálogo, con el objetivo de asegurar que al celebrar ciertos actos o contratos, o al implementar una planificación tributaria, ésta no será catalogada como elusiva, lo que en definitiva puede servir por una parte a la administración a la hora de fiscalizar casos dudosos y por otra parte al contribuyente ante una futura fiscalización o incluso asunto contencioso. Finalmente, se debe señalar que si bien los casos de los catálogos y los criterios extraídos de éstos han sido sistematizados para efectos de esta AFE, no se abarcó ni se estudió la forma en que éstos han sido expuestos y la posible falta de coherencia a la hora de ser presentados por el SII, tema que puede ser objeto de otro estudio, por el contrario, el objetivo de esta AFE

ha sido poder sistematizarlos para que el lector pueda acceder a un análisis menos dificultoso y más accesible a todo tipo de contribuyente.

4. BIBLIOGRAFÍA

Libros

Avilés, H. 2014. *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*. 2ª. Edición. Ed. Jurídica de Chile. Santiago.

Bermúdez, J. 2011. *Derecho administrativo general*. 2ª Edición. Ed. Thomson Reuters. Santiago.

Boetsch, C. 2016. *La norma general anti elusión. Análisis desde la perspectiva del derecho privado*. Ed. Ediciones UC. Santiago.

Massone, P. 2009. *Infracciones tributarias*. Ed. Legal Publishing. Santiago.

Navarro, M. 2016. *Análisis crítico de la nueva norma general antielusión chilena*, Instituto de estudios fiscales, Doc. N°19/2016. Madrid.

Osorio, H., González, J., Vildósola, C., Vidal, V. 2016. *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Ed. Librotecnia. Santiago.

Pickup, D. 2008. *Beyond Boundaries, Developing approaches to tax avoidance and tax risk management*, Oxford University, Centre for Business Taxation. Edited for Judith Freedman.

Pont Clemente, J. 2006. *“La economía de opción”*. Ed. Marcial Pons. Madrid.

Ugalde, R., García, J. 2010, *Elusión, planificación y evasión tributaria*. 4ª Ed. Ed. Legal Publishing. Santiago.

Vergara, G. (2016). *Norma antielusiva general, sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Ed. Libromar. Santiago.

Revistas

Baraona, J. 2013, "Facultad de interpretación del SII", *Revista Instituto Chileno de derecho Tributario*, pp. 51-68.

Barreda, F. 2014, "Legítima razón de negocios y juicio de Coca Cola-Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 10, pp. 261-284.

Blanche, C. 2014, "Reforma Tributaria 2014. Las nuevas medidas de control y el debido proceso", *Revista del Abogado*, Colegio de Abogados de Chile, Vol. 61, pp. 9-11.

Faúndez, A. 2014, "Reorganización empresarial y planificación tributaria", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 11, pp. 173-187.

Faúndez, A. 2016, "Problemas de aplicación de las normas antielusión", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 15, pp. 101-122.

Martín, J. 2014, "La norma general antiabuso del Reino Unido", en Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero*, Vol. Nº 164, p. 110.

Sanz, R. 2017. "Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)", *Revista en cultura de la Legalidad*, Vol. 13, pp. 251-259.

Vergara, G. (2015), "¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 14, pp. 199-238.

Wahn, W. (2011), "Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto.", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 5, pp. 53-63.

Yáñez, F. (2014), "Análisis de la nueva cláusula general antielusiva", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 11, pp. 233-250.

Yáñez, J. (2015), "Tributación: equidad y/o eficiencia", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 12, pp. 223-259.

Yáñez, J. (2015), "Evasión tributaria: atentado a la equidad", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 13, pp. 171-206.

Documentos Públicos

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2015, Informe final, Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Lagarde, C. 2016. Discurso: Movilización de ingresos y tributación internacional: elementos claves de las economías del siglo XXI. Abu Dhabi.

Leyes

Decreto Ley N° 830, Aprueba texto que señala del Código Tributario. Chile. Promulgada el 27/12/1974. Última versión 01/12/2017.

Decreto Ley N° 824 Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Chile. Promulgada el 27/12/1974. Última versión 01/12/2017.

Ley N°20.780, de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Chile. Promulgada 26/09/2014. Última versión 01/12/2017.

Ley N°20.899, Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Chile. Promulgada 01/02/2016. Última versión 01/12/2017.

Decreto N°100. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile. Promulgada 17/05/2005. Última versión 04/05/2017.

Jurisprudencia Administrativa

Circular N°65 de 2015, Servicio de Impuestos Internos.

Circular N°42 de 2016, Servicio de Impuestos Internos.

Resolución Exenta N°69 de 2016, Servicio de Impuestos Internos.

Resolución Exenta N°68 de 2016, Servicio de Impuestos Internos.

Resolución Exenta N°86 de 2015, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°154 de 2016, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°261 de 2017, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°2109 de 2017, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°1788 de 2017, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°1332 de 2017, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°365 de 2018, Servicio de Impuestos Internos.

Catálogo de Esquemas Tributarios de 2016, Servicio de Impuestos Internos.

Catálogo de Esquemas Tributarios de 2017, Servicio de Impuestos Internos.

Serie de evasión de IVA 2003-2015, Servicio de Impuestos Internos.

Estimación de evasión de impuesto a la renta de las empresas serie 2003-2009,
Servicio de Impuestos Internos.

Jurisprudencia Judicial

Caso Inmobiliaria Bahía S.A con SII, Rol N° 4.038-2001 Excma. Corte Suprema.

Caso Coca-Cola Embonor S.A con SII, Rol N° 5118-2012 Excma. Corte Suprema.

Sitios Online

Ciclo De Charlas Internas, Implementación Reforma Tributaria, Modificaciones al Código Tributario, Introducidas por la Ley N°20.780, Subdirección Jurídica, Exposición: Subdirector Cristian Vargas, Pablo Corvalán, 04 de noviembre: http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/6rtmodificacionley20780alc_tributario.pdf / Consultado: 06-12-2017.

Revista On-line, Pulso, Sección: Economía & Dinero, Víctor Villalón y querellas: "Están pidiendo que el SII resuelva desde lo tributario un problema que no es tributario":<http://www.pulso.cl/economia-dinero/victor-villalon-y-querellas-estan-pidiendo-que-el-sii-resuelva-desde-lo-tributario-un-problema-que-no-es-tributario/> / de fecha 16/08/2016 / Consultado: 05-12-2017

Sitio web OCDE, “La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20”:
<http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm> / Consultado: 22-12-2017.

Sitio web SII, “SII publica en Internet catálogo de esquemas tributarios que podrían considerarse elusivos”:
<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2016/301116noti01as.htm> / Consultado 23-11-2017.

Iribarra, E., 2014, “Análisis sobre el Fallo Tributario de Coca Cola Embonor contra el SII”, publicado en la página del Instituto chileno de derecho tributario.
<http://ichdt.created.cl/2017/02/03/analisis-sobre-fallo-tributario-coca-cola-embonor-contra-sii-autor-socio-eduardo-irribarra-sobarzo/> Consultado: 02-12-2017

Estrada, M. 2016. ¿Planificación Fiscal Agresiva o de Economía de Opción?: Estudio del Caso de Hong Kong Nicaragua Canal Development Group.