



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE POSTGRADO

CHILE: LA NECESIDAD DE UN CONCEPTO DE LEGÍTIMA RAZÓN DE
NEGOCIOS

TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO

PAMELA FERNANDA VÁSQUEZ AVENDAÑO

PROFESORA GUÍA:
ASTRID SCHUDECK DÍAZ

SANTIAGO DE CHILE
SEPTIEMBRE 2016

DEDICATORIA

A mis hijas Ignacia y Fernanda, por su infinita paciencia... y a todas aquellas personas que las cuidaron y me apoyaron mientras escalaba esta "montaña".

"Después de escalar una gran montaña uno se encuentra sólo con que hay muchas más montañas que escalar" Nelson Mandela (1918-2013).

TABLA DE CONTENIDO

	Página
RESUMEN.....	5
INTRODUCCION	6
Capítulo 1 ARTÍCULO 64 Y ARTÍCULO 4 TER DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	11
1.1. Antecedentes de la introducción del concepto de legítima razón de negocios al artículo 64 del Código Tributario.....	11
1.2. Antecedentes de la introducción del Artículo 4 Ter del Código Tributario.....	19
Capítulo 2 CONTENIDO Y ALCANCE DE LAS NORMAS ANALIZADAS....	32
2.1 Contenido y alcance del inciso cuarto y quinto del artículo 64 del Código Tributario.....	32
2.2 Análisis de la Circular 68 del 28 de noviembre del año 1996 y de la Circular 45 del 16 de julio del año 2001 ambas del Servicio de Impuestos Internos.....	35
2.3 Análisis de la jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos.....	38
2.4 Contenido y alcance del artículo 4 ter del Código Tributario.....	53
2.5 Análisis de la Circular 65 del 23 de julio del año 2015 del Servicio de Impuestos Internos.....	55
Capítulo 3 PRINCIPALES ASPECTOS QUE PLANTEA LA FALTA DE DEFINICIÓN DE LEGITIMA RAZÓN DE NEGOCIOS.....	59

3.1	¿El ahorro tributario es siempre ilegítimo?.....	59
3.2	¿Se requiere la legítima razón de negocios en las fusiones y divisiones? ¿se requiere una legítima razón de negocios en el caso de una reorganización internacional?.....	62
3.3	Dado que deberán convivir en nuestro ordenamiento jurídico ¿Cuál es la relación que tiene o debería tener la razonable opción de conductas y alternativas del contribuyente para organizar su actividad impositiva (inciso 2 del artículo 4 ter del Código Tributario) con la legítima razón de negocios (inciso 5 del artículo 64 del Código Tributario)? ¿deberían o no compatibilizarse ambos conceptos? o ¿deberían tener contextos y límites distintos?.....	66
Capitulo 4 LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA.....		69
Capítulo 5 ¿ES CONVENIENTE QUE EXISTA UN CONCEPTO LEGAL DE LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA CHILENA? VENTAJAS Y DESVENTAJAS. MÁS QUE UN CONCEPTO LEGAL UN CATÁLOGO DE CRITERIOS.....		79
5.1	Ventajas.....	79
5.2	Deventajas.....	83
Capitulo 6 CONCLUSIONES.....		84
Capítulo 7 BIBLIOGRAFÍA.....		87

RESUMEN

El objetivo central del presente trabajo, consiste en evaluar si existe o no un concepto legal de legítima razón de negocios, noción comprendida en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario (en adelante, "CT") y cuál es la relación que esta noción tiene o debería tener con los incisos primero y segundo del artículo 4 ter del CT, que se refieren a los resultados económicos relevantes y contempla la legítima y razonable opción de conductas y alternativas para el contribuyente. Además, determinar si efectivamente es necesaria la existencia de un concepto.

A tal efecto se examinó la ley, la historia de la ley, la jurisprudencia administrativa y el derecho comparado (España). Se identificaron las principales interrogantes que la carencia de concepto han producido. Se describieron ventajas y desventajas de acotar o construir un concepto de legítima razón de negocios.

Pudo demostrarse que no existe concepto ni tampoco relación entre ambas normas y que tampoco es conveniente construir o acotar una definición legal, pero sí que la ley establezca los criterios que permitan dar certeza a los contribuyentes frente a la autoridad tributaria.

PALABRAS CLAVES: Legítima razón de negocios; razonable opción de conductas; resultados económicos relevantes; economía de opción; principio de sustancia sobre la forma; ahorro tributario; principio de legalidad tributaria; norma anti abuso.

INTRODUCCIÓN

El artículo 64 del CT contempla la noción de “legítima razón de negocios” como una excepción a la facultad de tasación que tiene el Servicio de Impuestos Internos (en adelante “SII”).

El concepto indicado no se encuentra conceptualizado o definido en la ley chilena, lo cual ha acarreado graves problemas jurídicos.

Es interesante nombrar sólo algunas de las dificultades que se han percibido a raíz de lo anterior: la incerteza jurídica que implica la falta de definición para los contribuyentes de un concepto que constituye una excepción y que ha subsistido a pesar de las profundas reformas tributarias que nuestra legislación ha experimentado en este último tiempo, de ahí la importancia del análisis; la falta de concepto ha dificultado la aplicación e interpretación del artículo 64 del CT y de aquellas normas que se asocian con ésta (los conceptos introducidos por la norma general anti abuso actualmente vigente), generando numerosa jurisprudencia administrativa al respecto, a través de la cual los contribuyentes han intentado resolver las interrogantes relativas a qué características y límites debería tener una reorganización empresarial para estar amparada en una legítima razón de negocios; el hecho de que la falta de conceptualización implica una infracción al principio de la legalidad tributaria el cual se encuentra consagrado constitucionalmente y, finalmente, lo más grave: la carencia de este concepto se traduce en un vacío legal que el Fisco y los Tribunales de Justicia han intentado suplir a través de la jurisprudencia administrativa y judicial, respectivamente, y que en ciertos casos los contribuyentes han intentado aprovechar o la Autoridad Tributaria aplicar de acuerdo a su propio criterio.

Yendo desde lo más obvio a lo más complejo, durante esta investigación

nos planteamos las siguientes preguntas: si la ley indica que existe una “legítima” razón de negocios, ¿cuáles serían razones “ilegítimas”?; la facultad de tasación y su excepción, la “legítima razón de negocios en reorganizaciones empresariales” ¿implica la posibilidad de ponderar por parte de la Autoridad Tributaria la intención de las partes al realizar esa reorganización?, y ¿cuál sería la intención que se ponderaría? ¿la *intentio facti* (es decir, la intención económica de las partes) o la *intentio iuri* (que dice relación con la forma jurídica del negocio)?; ¿tiene alguna relación la buena o la mala fe con la legítima razón de negocios? o, más bien, ¿debería tenerla?; ¿deberían estar fijados, al menos, los parámetros para identificar la legítima razón de negocios?, ya que no tenerlos podría plantear también problemas de arbitrariedad en perjuicio del contribuyente, favoreciendo a la autoridad fiscal; ¿dónde se enmarcan otro tipo de reorganizaciones empresariales (no contempladas en el artículo 64 del Código Tributario) las cuales, gracias a la tecnología y a las actividades transfronterizas, son cada día más frecuentes?; ¿aplica la legítima razón de negocios a los procesos de fusión y división?; ¿qué características debería tener la planificación tributaria para ser considerada como un proceso de reorganización empresarial amparada por la legítima razón de negocios?; ¿puede considerarse el ahorro tributario necesariamente como una ilegítima razón de negocios? o más bien: ¿cuándo el ahorro tributario puede ser legítimo?; y por último, ¿cómo se conecta la legítima y razonable opción de conductas y alternativas del contribuyente para organizar su actividad impositiva –incorporada por la Ley 20.780- con la “legítima razón de negocios”? Esto, sólo por mencionar algunos de los puntos que surgen de esta problemática.

Se abordará también en esta investigación lo que en Chile puede considerarse, tanto entre los legisladores como en la jurisprudencia administrativa, un tema no tratado (al parecer intencionalmente): la distinción entre la forma jurídica del negocio y la intención económica de las

partes al realizarlo. Tímidamente la doctrina y la jurisprudencia chilena han abordado los principios de la “sustancia sobre la forma” –“*substance over form*”- y la doctrina de los “pasos de la operación” –“*step transaction*”- los cuales ya han sido latamente desarrollados en el Derecho Comparado.

Gracias al trabajo que se realiza en otros países, tanto desde la técnica legal como en el ámbito jurisprudencial, con la finalidad de distinguir la forma jurídica del negocio y la intención económica de las partes al realizarlo y, plasmar dichas distinciones en la ley, es que legislaciones comparadas, como España, sí cuentan con un concepto legal de “legítima razón de negocios” o “*business purpose*”, el cual evidentemente adopta otra denominación, y que ha sido armonizado con los otros conceptos similares contemplados en la ley.

En efecto, tales interrogantes surgen de la inexistencia del concepto legal de “legítima razón de negocios” en Chile, de la falta de aproximación de la Autoridad Tributaria a éste, del análisis de la legislación comparada que existe al respecto y ahora, de la dictación de la Ley 20.780 sobre Reforma Tributaria, complementada por la Ley 20.899 que Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y Perfecciona otras Disposiciones Legales Tributarias (en adelante, “Reforma Tributaria”), que incorpora los conceptos de elusión, abuso, simulación y, además, el concepto de razones económicas relevantes, y la legítima y razonable opción de conductas y alternativas del contribuyente para organizar su actividad.

Los objetivos centrales de este trabajo serán en primer término, abordar los antecedentes de la incorporación del inciso cuarto y quinto del artículo 64 del Código Tributario y de los incisos primero e inciso segundo del artículo 4 ter del mismo cuerpo legal; analizar su contenido y alcance; analizar lo que la jurisprudencia administrativa puede aportar al debate; luego, identificar los

problemas que la falta de concepto ha implicado y responder a las preguntas que han surgido a raíz de esta falta de definición; posteriormente, examinar si es o no conveniente incluir un concepto legal en la legislación (ventajas y desventajas); una vez analizada la legislación comparada al respecto, específicamente, determinar los requisitos y características que deberían incluirse en el concepto legal de “legítima razón de negocios” en Chile, para, finalmente, presentar o proponer – si es que se concluye que es conveniente tener uno- un concepto o un catálogo de criterios que sea aplicable de forma general y abstracta en nuestra legislación.

La hipótesis que guía esta investigación es indicar que la existencia de un concepto, es decir, ya sea una definición legal de “legítima razón de negocios” que sea aplicable de forma general y abstracta en la legislación chilena o el referido catálogo de criterios, permitiría a los contribuyentes, por una parte, guiar su actividad empresarial con certeza jurídica, amparados en el principio de legalidad y, por la otra, facilitaría a la administración tanto su actividad fiscalizadora como interpretativa.

La metodología utilizada se ha centrado en investigar la historia de la ley de las normas analizadas, la jurisprudencia administrativa que existe respecto al tema, plantear las principales preguntas que del análisis del inciso cuarto y quinto del artículo 64 ya mencionado y su relación con el artículo 4 ter surjen; analizar los cambios que introdujo la Reforma Tributaria y cómo influyen en el tema tratado; el análisis de la legislación comparada (España); qué relación debería existir entre nuestra actual norma general anti abuso, que contempla los efectos económicos relevantes y la legítima razón de negocios con el artículo 64 del CT y, finalmente determinar si es conveniente incluir o no una definición legal de legítima razón de negocios que sea general y abstracta, intentando proponer un concepto ajustado, de forma tal que sirva de directriz, pero no reduzca los casos

que puedan caber en dicha norma y tampoco los amplíe de manera que pueda conducir a la arbitrariedad.

CAPITULO 1
ARTÍCULO 64 Y ARTÍCULO 4 TER DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

1.1 Antecedentes de la introducción del concepto de legítima razón de negocios al artículo 64 del Código Tributario.

Los incisos cuarto y quinto del artículo 64 del CT fueron incorporados por el artículo 17 de la Ley 19.705 de 14 de diciembre del año 2000 la cual Regula las Ofertas Públicas de Adquisición de Acciones (OPAS) y Establece Régimen de Gobiernos Corporativos.

Antes de dictación de la Ley 19.705 del año 2000 que introdujo los incisos señalados al artículo 64 del CT, la norma indicada estaba redactada de la forma que sigue:

"ARTICULO 64°.- *El Servicio podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriere a la citación que se le hiciere de acuerdo con el artículo 63° o no contestare o no cumpliere las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.*

Asimismo, el Servicio podrá proceder a la tasación de la base imponible de los impuestos, en los casos del inciso 2° del artículo 21 y del artículo 22.

Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea

notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

En igual forma, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. De la tasación y giro sólo podrá reclamarse simultáneamente dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha de la notificación de este último.

*La reclamación que se deduzca se sujetará al procedimiento general establecido en el Título II del Libro III de este Código."*¹

De acuerdo a lo anterior y antes de la existencia de los incisos cuarto y quinto del artículo 64 del CT, el SII no se inhibía de la facultad de tasar en ningún caso.

Así se puede observar del análisis del Oficio número 2332 del año 1995 del SII, el cual indica en lo pertinente (el énfasis es propio): "(...) **la reorganización de una empresa no constituye por sí sola y a priori una circunstancia que inhiba o condicione el uso de la facultad de tasar (...) ya que es obvio que esta facultad constituye un instrumento de control que tiene por objeto cautelar que el impuesto se pague oportunamente y por el monto**

¹ CHILE, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 1974, Decreto Ley 830, 27 de Diciembre de 1974, 96 p., [documento en línea] www.bcn.cl, [consulta: 25 de junio 2016]

que corresponde, cuando se genere el hecho gravado en la especie (...) lo cual, por ejemplo, no podría depender de un acto voluntario que en su propio interés realice un contribuyente como tampoco a circunstancias de orden particular de igual origen, pues de ser así, se desatendería el claro sentido de la ley, a saber, el establecer precios normales en las operaciones respectivas².

En el año 1996 el SII dictó la Circular 68, es decir, antes de la existencia de los incisos 4 y 5 del artículo 64 del CT, a propósito de la consulta que se hizo a la Dirección Nacional de dicha institución pública, en cuanto al criterio que se aplicaba respecto al traspaso, total o parcial, de activos de cualquier clase que resulten de procesos de reorganización de empresas.

Dicha Circular impartió instrucciones a los funcionarios del SII e hizo referencia a la división de una sociedad, a la fusión de sociedades por creación o por incorporación y a otras reorganizaciones en que subsista la empresa aportante, e indicó que si la nueva sociedad o la subsistente mantiene registrado el valor tributario que tenían los bienes de la empresa o de la sociedad dividida o aportante, no se producen efectos tributarios respecto a la Ley sobre Impuesto a la Renta, en adelante “LIR”, lo anterior con el objetivo de que las entidades involucradas en dichos procesos den cumplimiento a todas las normas pertinentes de la LIR.

La importancia de esta Circular es que indicó lo siguiente (el énfasis es propio): “(...) existe reorganización para los efectos anteriores cuando sea evidente una legítima razón de negocios que la justifique **y no una forma de evitar pago de impuestos** como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por

² Chile, Servicio de Impuestos Internos, 1995, Oficio número 2332, 7 de agosto de 1995.

*esta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida*³. Es la primera aproximación a una posible explicación acerca del concepto de legítima razón de negocios.

Luego, cuatro años después de la dictación de la Circular 68, como se ha indicado y a través del artículo 17 de la Ley 19.705 de 14 de diciembre del año 2000, se incorporaron los referidos incisos al artículo 64 del CT.

En consecuencia, el artículo 64 del CT quedó con la redacción como la conocemos actualmente, a saber (el énfasis es propio):

"ARTICULO 64°.- *El Servicio podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriere a la citación que se le hiciere de acuerdo con el artículo 63° o no contestare o no cumpliere las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.*

Asimismo, el Servicio podrá proceder a la tasación de la base imponible de los impuestos, en los casos del inciso 2° del artículo 21 y del artículo 22.

Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

³ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 1996, Circular número 68, 28 de noviembre de 1996.

No se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante.

Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

En igual forma, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. De la tasación y giro sólo podrá reclamarse simultáneamente dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha de la notificación de este último.

La reclamación que se deduzca se sujetará al procedimiento general establecido en el Título II del Libro III de este Código.”⁴

En consecuencia, y como se ha visto, esta limitación a la facultad de tasar que constituye la denominada “legítima razón de negocios” fue incorporada al texto definitivo del CT haciendo eco de un pronunciamiento anterior emitido por el propio SII en la Circular 68 del año 1996, la cual será analizada en profundidad más adelante.

Con el objetivo de ilustrar acerca del contexto en que se introdujeron estos dos incisos y para tener en cuenta lo discutido al momento de incorporarlos a la norma legal – lo cual nos será de utilidad para el análisis que se realizará en lo sucesivo- nos parece interesante y necesario ir brevemente a la historia de la Ley 19.705.

En el primer informe de la Comisión de Hacienda, el Ejecutivo presentó una indicación para agregar un inicial artículo 18 (que luego derivó en el artículo 17 definitivo del Proyecto de Ley) el cual presentaba el tenor ya transcrito más arriba.

En efecto, para sugerir la incorporación de estos apartados al cuerpo legal ya mencionado, se debatió lo siguiente (el énfasis es propio): *“El Abogado de la Superintendencia de Valores y Seguros, señor Orlando Vásquez, hizo presente que durante la discusión en segundo trámite constitucional, en esta Comisión de Hacienda, se planteó una indicación parlamentaria de los HH. Senadores*

⁴ CHILE, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 1974, Decreto Ley 830, 27 de Diciembre de 1974, 96 p., última versión 1 de agosto de 2016 [documento en línea] www.bcn.cl, [consulta: 25 de junio 2016]

señores Edgardo Boeninger y Andrés Zaldívar para regularizar la situación de los aportes de las sociedades anónimas extranjeras que, a través de sus agencias, hacen a empresas chilenas.

Agregó que **cada vez se hace más frecuente la necesidad de reorganizarse que tienen las sociedades anónimas, sociedades de personas y en general las empresas, constituidas en Chile, por razones legítimas de negocios.** En estas circunstancias, lo normal es que tanto de una división, fusión o cualquier otro proceso de reorganización, en que se aportan en forma total o parcial los activos de cualquier clase, subsistiendo la aportante, **no se busca realizar una utilidad, sino que una nueva estructura empresarial para enfrentar los problemas que se generan de la dinámica actual de la economía.**

En este evento, lo natural es que los activos se aporten a valores de libro, e incluso tributario, **de manera que la utilidad que pueda generar la transferencia de esos activos se realizará efectivamente cuando los enajene a su vez la sociedad receptora.**

No obstante, el artículo 64 del Código Tributario entrega una facultad al Servicio de Impuestos Internos para tasar los citados valores cuando ellos sean inferiores a los corrientes en plaza -los que básicamente son valores comerciales- **con lo cual puede gravarse una utilidad no realizada, o bien, que nunca se realice.**

Como esta normativa significa mantener una **situación de incertidumbre en el resultado de una reorganización -lo cual entraba una fluida y oportuna adecuación organizativa-**, el propio Servicio de Impuestos Internos dictó la Circular N° 68, del año 1996, por la cual interpretó la norma legal descrita en el

*párrafo anterior, **procurando el mismo efecto de la indicación que ahora se formula**, al señalar que los valores contables o tributarios de los aportes deben considerarse como los corrientes en plaza para los fines del artículo 64 del Código Tributario, con lo cual la tasación no procede en esa oportunidad.*

*Ahora bien, **como parece más conveniente dar absoluta certeza al régimen tributario aplicable en estos casos, el Gobierno propone incorporar en el mismo Código Tributario el procedimiento descrito**, agregando dentro de las empresas a las agencias o sucursales de sociedades extranjeras y dejando incorporados en la norma a los activos aportados de cualquier clase, ya que, tanto en uno como en el otro caso, no se aprecian razones conceptuales o de control para mantener esta limitación”.*⁵

La Comisión de Hacienda aprobó esta indicación por unanimidad y finalmente los incisos referidos que introdujeron la noción de legítima razón de negocios, fueron incorporados al artículo 64 del CT a través del artículo 17 de la Ley 19.705, como ya se ha señalado.

Sin embargo, como se infiere de la lectura del debate la legítima razón de negocios no fue conceptualizada ni definida, ni menos aún se establecieron sus límites o requisitos de procedencia.

En efecto, no se discutió acerca de cuál debía ser la relevancia que debía tener la legítima razón de negocios para que una estructura empresarial pueda reorganizarse legítimamente amparada en la neutralidad tributaria. Lo que sí es claro, es que en la discusión nunca se consideró que el análisis de la legítima

⁵ CHILE, BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, 2000, Historia de la Ley 19.705 Regula las Ofertas Públicas de Adquisición de Acciones (OPAS) y Establece Régimen de Gobiernos Corporativos, 20 de diciembre de 2000, pág. 419- 420.

razón de negocios debía considerar aspectos cuantitativos (ahorros económicos cuantificables por ejemplo), sino por el contrario sólo se indicó que la reorganización debía tener como finalidad mejorar estructuras empresariales.

1.2 Antecedentes de la introducción del Artículo 4 Ter al Código Tributario

La Reforma Tributaria no eliminó ni modificó, pero tampoco definió la legítima razón de negocios.

Al contrario, la Reforma Tributaria incorporó los nuevos conceptos de elusión, abuso y simulación, que no existían en nuestra legislación, con el objetivo de crear un “sistema normativo general anti elusivo” - no exento de críticas y polémica, por supuesto- el cual reconoce nuevamente la exigencia o necesidad de la existencia de una razón económica que sea el motivo del contribuyente para organizar y conducir su actividad, bajo la denominación de efectos económicos relevantes.

En efecto, la Ley 20.780 a través de su artículo 10 introdujo al CT, en el contexto de incorporar medidas y normas generales anti elusión, el **artículo 4 ter**, el cual indica (el énfasis es propio) lo siguiente:

*“**Artículo 4 ter.**- Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, **no produzcan resultados o efectos jurídicos**”*

o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

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

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley.⁶

Al señalar la norma en sus incisos primero y segundo lo que ya se ha subrayado, creemos que la ley claramente está reconociendo la posibilidad de los contribuyentes de organizar sus actividades como estimen conveniente, limitándola, sin embargo, a las opciones que están contempladas en la normativa tributaria y requiriendo de un resultado o efecto económico relevante. Lo anterior ¿tiene alguna relación con la legítima razón de negocios de que trata el artículo 64 del CT? La pregunta es absolutamente válida y procedente desde el momento en que ambas nociones jurídicas deberán convivir en el mismo contexto jurídico, siendo ambas de naturaleza indeterminada, y sin una definición clara en la

⁶ CHILE, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 1974, Decreto Ley 830, 27 de Diciembre de 1974, 96 p., última versión 1 de agosto de 2016 [documento en línea] www.bcn.cl, [consulta: 25 de junio 2016]

normativa.

Con el objetivo de ilustrar acerca del contexto en que se incorporó al CT el artículo 4 ter y, para tener en cuenta lo discutido al momento de incorporar esta norma a nuestra legislación, nos parece útil, interesante y necesario ir brevemente a la historia de la Ley 20.780.

En el Mensaje del Ejecutivo y dirigiéndose a la Cámara de Diputados la Presidenta de la República señora Michelle Bachelet indica, como antecedente o fundamento de la introducción de normas que conforman un “sistema normativo anti elusión”, lo siguiente: *“(…) 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. La elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde. La estructura de nuestra carga tributaria, la evasión y la elusión, hacen que nuestro sistema tributario no contribuya a mejorar la distribución del ingreso (...)”⁷.*

Luego agregó: *“(…) II. OBJETIVOS 4. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la*

⁷ CHILE, BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, 2014, Historia de la Ley Número 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, 22 de septiembre de 2014 pág. 6.

*evasión y la elusión.*⁸

Para cumplir el objetivo indicado continúa señalando: “(...) *Dentro de las principales innovaciones que hemos considerado se destacan: a. La incorporación en el Código Tributario de una Norma General Anti-elusión, que permitirá al SII rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño (...)*”⁹.

Nos parece ilustrativo para el análisis, citar la redacción primitiva de la mencionada norma:

“2. Incorpórese el artículo 4 ter nuevo, del siguiente tenor:

“Artículo 4 ter. Las leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.

Para estos efectos, se entenderá que existe abuso cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurran las siguientes circunstancias:

⁸ CHILE, BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, 2014, Historia de la Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, 22 de septiembre de 2014 pág. 8- 9

⁹ CHILE, BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, 2014, Historia de la Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, 22 de septiembre de 2014 pág. 18

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

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

El Servicio podrá declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinquies.¹⁰

Como se aprecia, el primitivo artículo 4 ter del CT propuesto es radicalmente diferente al que finalmente se incorporó a dicho cuerpo legal mediante la Ley 20.780.

En la discusión del Proyecto de Ley se expusieron interesantes opiniones e ideas respecto al tema, las cuales me parece procedente citar, ya que fueron recogidas para construir la versión final del artículo 4 ter referido.

El señor Andrés Santa Cruz, Presidente de la Confederación de la Producción y del Comercio y señor Herman Von Mühlenbrock, Presidente de la Sofofa, indicaron (el énfasis es propio): “ (...) *Se establecen también una serie de atribuciones nuevas al Servicio de Impuestos Internos que generan gran preocupación, pues se incorpora una norma general anti-elusión con nuevas atribuciones para castigar eventuales conductas, las que no quedan explicitadas en el proyecto y constituyen un marco excesivamente amplio para la autoridad. Podría incluso **cuestionar el comportamiento de contribuyentes cuando***

¹⁰ CHILE, BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, 2014, Historia de la Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, 22 de septiembre de 2014 pág. 103-104

estos actúan en el legítimo marco de lo que se denomina economía de opción, resguardado bajo los principios de libertad que garantiza nuestra Constitución. En este sentido, concluyó, se podría estar atentando contra la libertad económica de libre contratación de los contribuyentes, que les permite elegir la mejor manera de estructurar su empresa (...)¹¹.

Es interesante observar como, desde el primer comentario de la discusión parlamentaria, se reconoce como una necesidad el hecho de que los contribuyentes deban o puedan organizar su actividad empresarial de acuerdo a su libertad económica. Se verá más adelante cómo se deberá compatibilizar dicha libertad con los intereses fiscales.

Cabe destacar, ya que se trata de una de las opiniones más interesantes, completas y fundadas en el debate acerca de la introducción de la norma en comento, la opinión de la señorita Natalia González, del Centro de Estudios Libertad y Desarrollo. En primer término, al referirse a las facultades que el proyecto otorga al Servicio de Impuestos Internos y a la norma anti elusiva, señaló que (el énfasis es propio): “ (...) *de alguna manera, estas nuevas facultades revelan una mirada de sospecha hacia el contribuyente, pues en derecho privado, se puede hacer lo que no está prohibido, pero en este caso, parece ser que el enfoque es que, se podrá hacer lo que la autoridad tributaria estime que es correcto; y que tales facultades no serían tan complejas si hubiese un contrapeso adecuado en el proyecto respecto de los derechos de los contribuyentes.*”

Norma antielusión. Indicó que la norma propuesta toma como modelo

¹¹ CHILE, BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, 2014, Historia de la Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, 22 de septiembre de 2014 pág.242

*con bastante exactitud, las normas alemanas y españolas antielusión, y con ella, si el Servicio estima que una determinada transacción es impropia, artificiosa o que ha tenido por objeto reducir la carga tributaria del contribuyente, mediante un procedimiento puede aplicar una sanción, que es una multa equivalente al ciento por ciento del impuesto que esa persona, empresa o pyme debió pagar. De esa sanción no sólo es responsable la empresa, sino también los asesores tributarios que hayan ayudado en la planificación o implementación y los directores de la empresa. (...) En cuanto a las facultades de recalificar conductas dispuestas al Servicio de Impuestos Internos para cuando las estime artificiosas, impropias o que no tengan efectos económicos relevantes, señaló que se aplicará tanto a personas naturales como jurídicas, y que es bastante amplia y subjetiva, **generando incertidumbre en los contribuyentes sobre cuál es la conducta prohibida.***

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

*Asimismo, señaló que para casos de **transacciones comerciales que, entre otros fines, tienen por objeto el ahorro tributario y tiene efectos tributarios colaterales, también podría quedar en el marco de esta norma, pues no aclara si requiere que el principal o único objeto tenga que ser***

reducir la carga tributaria, cuestión en que la jurisprudencia de esos países se ha inclinado, con el paso de muchos años a resolver que, en el fondo, **el ahorro tributario tiene que ser una situación decisiva para haber llevado a cabo la transacción comercial.**

Sobre la relevancia. Señaló que no es que se entenderá por efectos económicos relevantes. Si acaso se referirá a montos, o a cambios en la estructura jurídica de una determinada empresa, o contra qué se efectúa la comparación. Al respecto, indicó que la jurisprudencia extranjera ha comparado este tipo de normas con el contribuyente económicamente racional, comparación sumamente compleja, porque cuando se decide una transacción comercial, no sólo se consideran las variables económicas, que son las más relevantes, sino que puede haber otras de diversas índoles, incluso, familiares o personales.

Asimismo, indicó que **no es claro cuando debe ocurrir el ahorro o ventaja tributaria para que actúe el Servicio de Impuestos Internos, si acaso en el momento de ejecutar la operación, o si acaso en el momento de realizarse la ventaja o ahorro**, y que no era claro, sino una gran duda, si operan los plazos de prescripción para el Servicio de Impuestos Internos.

A modo de síntesis, señaló que **el proyecto va hacia una suerte de sustancia sobre forma, donde el Servicio de Impuestos Internos va a revisar qué realmente quiso hacer el contribuyente, pero no lo que formalmente hizo, pues no se juzgarán intenciones, sino la ocurrencia de efectos económicos relevantes**, lo que de alguna manera trasunta una suerte de **responsabilidad objetiva para los contribuyentes**, pues se prescinde de la culpabilidad de los contribuyentes.

(...) Situación en derecho comparado Señaló que al analizar lo que se

*ha hecho en los últimos años en Bélgica, en Sudáfrica, en Australia, con normas generales antielusión, o al estudiar el panorama mundial, se advierte que no todos los países tienen normas generales antielusión. **Países como México o Japón no las tienen, y optan, más bien, por un esquema de norma a norma, que, de hecho, hoy día, en Chile también existe en el artículo 64 del Código Tributario, que permite al Servicio de Impuestos Internos ejercer facultades de tasación, que de alguna manera recoge doctrinas de sustancia sobre formas para ir a valores normales de mercado, los precios de transferencia. (...) Permitir al Servicio de Impuestos Internos determinar la proporción en que se deben realizar los retiros, y luego, su tributación, podría vulnerar principios básicos del derecho civil, como autonomía de la voluntad o la libertad para contratar.***¹²

Es interesante observar cómo en la discusión parlamentaria citada se tratan las mismas inquietudes planteadas por esta investigación, particularmente respecto al test de relevancia.

Del comentario vertido en la discusión parlamentaria señalado anteriormente, se reconoce el hecho de que la planificación tributaria y sus motivaciones son un tema no tratado en Chile, al menos intencionalmente y, se destaca la necesidad de que se contemple, con el objeto de reconocer la facultad y libertad que tienen los contribuyentes de organizar su actividad.

Se plantea además la incerteza que produce la carencia o vaguedad de los conceptos y delimitación de los términos introducidos por la ley, conforme a

¹² CHILE, BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, 2014, Historia de la Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, 22 de septiembre de 2014 pág. 267-270

los cuales los contribuyentes deben guiar su conducta, cuestión que también se identificó como un problema que requiere pronta solución.

Es muy importante ver como del debate señalado, se resalta el hecho de la nueva legislación tributaria debe tomar en cuenta las características del sistema legislativo chileno para establecer normas de este orden; tal como se desarrolla en esta investigación al tratar la legislación española, es dable mencionar que en Chile la jurisprudencia no es vinculante lo cual, sin duda, planteará inconvenientes dada la amplitud de las normas tratadas.

Uno de los temas más relevantes que aborda la discusión, problemática que también fue planteada al inicio de esta investigación, es el nivel de importancia que la ley deberá darle al ahorro tributario en cuanto a motivación de una reorganización empresarial y, como esto debe conjugarse con otros efectos tributarios colaterales que éstas podrían producir. Además de plantear la interrogante sobre cuándo y en qué momento de la transacción debe producirse el ahorro tributario para gatillar la facultad de fiscalización del SII. Lo anterior plantea la necesidad de contemplar criterios cualitativos y no cuantitativos que guíen al contribuyente, los cuales debieran plasmarse en estas normas.

Otro tema ya planteado por esta investigación y que surge de la discusión analizada es la necesidad de reconocer -sino expresamente al menos en cuanto a su sentido y alcance- el principio de sustancia sobre la forma y su conexión con los principios de autonomía de la voluntad de los contribuyentes, así como la libertad para contratar y organizar su actividad, no sólo vinculada a la ley tributaria conforme quedó la norma redactada actualmente.

Por último, el comentario citado en la discusión parlamentaria establece el requerimiento de que el esquema norma a norma que contempla el artículo 64

del CT debe compatibilizarse o armonizarse con el sistema normativo general anti elusión, lo cual también ya habíamos mencionado.

También la opinión presentada por el señor Rodrigo Benítez, Presidente del Instituto Chileno de Derecho Tributario en el debate, es interesante para estos efectos: (...) *Explicó que **lo que importa es la naturaleza jurídica de los actos, más allá de la forma, de cómo se arma la figura jurídica para realizar los fines que tienen los agentes económicos.*** (...) *Expresó que del análisis realizado respecto de las normas anti elusión, repararon en el parecido de nuestra legislación con la española, pero hizo presente que esta última contempla el concepto de notoriamente, es decir, deben ser conductas más allá de lo razonable.* (...) *Señaló que el tema es que hay conductas indebidas y que hay un choque entre los principios de la libertad contractual, del libre ejercicio de una actividad económica, del libre ejercicio de la profesión y la nueva normativa.”*

El señor Claudio Salcedo, Secretario del Instituto Chileno de Derecho Tributario indicó: “(...) ***mediante esta normativa se está intentando coartar el ejercicio de la economía de opción, de elegir libremente el camino menos gravoso para el contribuyente y se demoniza el concepto de elusión.*** Por esa vía, de alguna manera, se está vulnerando el principio de legalidad de los tributos, con visos de inconstitucionalidad, y, como se ha mencionado, ésta viene a ser una especie de ley penal en blanco.(...) *Enfatizó que es muy complejo que quede a criterio del funcionario fiscalizador determinar si existe una simulación o no. ¿Por qué no se aplica el principio de precio de transferencia o valoración de mercado? Y señaló que le llama la atención que en esta reforma no se haya aprovechado la oportunidad de hacerlo extensivo, incluso, a las*

tasaciones”.¹³

El comentario antes citado plantea otra de las problemáticas planteadas al inicio de esta investigación: la vaguedad o falta de definición y/o delimitación de los términos legales plantea el mayor de los problemas: la infracción al principio de legalidad tributaria.

En el Segundo Trámite Constitucional (Senado), Primer Informe Comisión Hacienda, se hace la precisión acerca de la redacción propuesta para la norma, la cual se enfoca en dos casos específicos de elusión a saber: a) Abuso de las formas jurídicas y b) Simulación. Indicó (el énfasis es propio): “(...) *La norma propuesta tiene las características y elementos que la doctrina reconoce como comunes a este tipo de reglas:*

- a. *Que se trate de una operación o transacción abusiva: esto supone que los actos son artificiosos o impropios, vale decir, se usa una forma jurídica de manera anormal para obtener un fin;*
- b. *La única razón para realizar esa operación consiste en disminuir la carga tributaria;***
- c. *No existe otra razón sustantiva o válida para justificar dicha operación”*¹⁴.

Nuevamente se reconoce como un factor fundamental del análisis el rol e

¹³ CHILE, BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, 2014, Historia de la Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, 22 de septiembre de 2014 pág. 283

¹⁴ CHILE, BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, 2014, Historia de la Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, 22 de septiembre de 2014 pág. 1320

importancia que debería tener el ahorro tributario en una reorganización empresarial para ser “reprochable”.

Luego es en el “Protocolo de Acuerdo Por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo”, el cual está citado en la Historia de la Ley, la primera vez en que se menciona el concepto de economía de opción: “(...) **6. Institucionalidad y atribuciones del SII. Se precisará la norma general anti-elusión/anti-simulación (primacía de la sustancia sobre forma), reconociendo el principio de buena fe y la autonomía y libertad contractual del contribuyente, resguardando la posibilidad de ejercer la economía de opción (posibilidad de elegir entre alternativas lícitas y legítimas sin ser recalificado en la medida que su objetivo no haya sido la elusión de impuestos, concepto que se definirá legalmente) y ajustando su nomenclatura a la terminología de nuestro ordenamiento jurídico**”¹⁵.

Finalmente, la redacción artículo 4 ter del Código Tributario quedó como ya se ha transcrito y como se conoce hoy.

Es relevante concluir u observar cómo la discusión parlamentaria ya había planteado los graves problemas asociados a la falta de definición o de criterios que delimitaran el concepto de razón de negocios, que es crucial porque guía la actividad de los contribuyentes; cómo estos deben ser resueltos y armonizados con los nuevos conceptos que introduce la Reforma Tributaria y, finalmente, cómo las dificultades y vacíos planteados favorecen al SII, ya que crea el ambiente propicio para arbitrariedades.

¹⁵ CHILE, BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, 2014, Historia de la Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, 22 de septiembre de 2014 pág. 1702-1703

CAPITULO 2 CONTENIDO Y ALCANCE DE LAS NORMAS ANALIZADAS

2.1 Contenido y alcance del inciso cuarto y quinto del artículo 64 del Código Tributario

Como se indicó en el acápite anterior, el inciso quinto del artículo 64 del CT que contempla la legítima razón de negocios es del siguiente tenor (el énfasis es propio).

"ARTÍCULO 64°.-

(...) Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.¹⁶

¹⁶ CHILE, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 1974, Decreto Ley 830, 27 de Diciembre de 1974, 96 p., última versión 1 de agosto de 2016 [documento en línea] www.bcn.cl, [consulta: 25 de junio 2016]

De la lectura de este inciso se concluye que los requisitos para que una determinada operación pueda eximirse del control de la administración tributaria a través de la facultad de tasación, son los siguientes:

- i) Debe existir una legítima razón de negocios que la respalde;
- ii) Debe tratarse del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales (excluyendo la división, fusión por creación o por incorporación);
- iii) En dichos procesos debe subsistir la empresa aportante;
- iv) Debe implicar un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad;
- v) No se deben originar flujos efectivos de dinero para el aportante;
- vi) Los aportes deben efectuarse y registrarse al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante; y,
- vii) Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

Del análisis de la norma y de los requisitos que exige, se puede desprender que, para que se configure la limitación a la facultad del SII para tasar las

transacciones señaladas en la norma, ellos deben concurrir todos de forma copulativa¹⁷.

A este respecto, parte de la doctrina ha opinado que “(...) si no se reúnen los requisitos expuestos se produce una infracción tributaria, una violación dolosa o culpable de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria. Es importante señalar, que los efectos de la tasación son “privativamente tributarios”, es decir, se trata de un mecanismo de determinación del impuesto mediante la fijación directa o indirecta de la base imponible de un tributo. De acuerdo a lo anterior, no afecta en caso alguno a los elementos civiles del acto jurídico objeto de la tasación. Por ende, la obligación de pago no se altera en su cuantía”¹⁸.

Por otra parte puede concluirse, de la simple lectura de la norma transcrita, que la noción de legítima razón de negocios no está definida en la ley. Tampoco es claro si de acuerdo a la ley la legítima razón de negocios se identifica o no con el proceso de reorganización de grupos empresariales, los que aparentemente son tratados como requisitos separados. Conforme veremos más adelante, llama la atención, sin embargo, que para el caso de las reorganizaciones internacionales tratadas en el artículo 10 de la LIR no se requiera la legítima razón de negocios, lo cual podría significar que en dicho caso la misma se encuentre incorporada en el concepto de reestructuración.

¹⁷ IBACETA RIVERA HARRY año 2011 “La Conversión y sus Efectos Tributarios”, Revista de Estudios Tributarios CET Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, Número 5, pág. 19 - 20.

¹⁸ CABELLO P JUAN PABLO presentación “Las Reorganizaciones de Grupos Empresariales, La Facultad de Tasación y la Legítima Razón de Negocios”.

2.2 Análisis de la Circular 68 del año 1996 y de la Circular 45 del año 2001 ambas del Servicio de Impuestos Internos.

Las únicas dos Circulares dictadas por el SII que tratan directamente la legítima razón de negocios son la Circular 68 de 28 de noviembre del año 1996 y la Circular 45 de 16 de julio del año 2001.

La Circular 68 del año 1996 es la primera que intentó analizar la legítima razón de negocios al establecer:

*“Debe tenerse presente, en todo caso, que **se entenderá que existe reorganización para los efectos anteriores, cuando sea evidente una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida**”¹⁹.*

Es importante destacar que esta Circular se dictó con el propósito de determinar los criterios de valoración, para los efectos de la LIR, de los traspasos de bienes originados en las fusiones, divisiones y otras reorganizaciones empresariales en las que subsista la empresa aportante y, en ese sentido, es el antecedente directo de la incorporación de los incisos cuarto y quinto al artículo 64 del CT.

¹⁹ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 1996, Circular número 68, 28 de Noviembre de 1996.

Es importante destacar que esta Circular no identificó a la reorganización empresarial con la existencia de una legítima razón de negocios, a diferencia por ejemplo de lo que hace la legislación española, conforme analizaremos más adelante.

En particular y respecto a la legítima razón de negocios, la Circular nos acercó algo a sus alcances, indicando que no puede tener como finalidad evitar el pago de impuestos y, a continuación, expuso un ejemplo para ilustrar al contribuyente en qué circunstancias se entiende que se habría evitado el pago de impuestos. A nuestro juicio, en poco y nada aportó la Circular en la búsqueda del significado real de la noción que en este trabajo intentamos determinar y, menos aún, en relación al test de relevancia que debiera ser aplicado para determinar si existe legítima razón de negocios cuando la misma concurre con ahorros tributarios.

En un intento por aclarar o explicar las modificaciones introducidas al artículo 64 del CT por la Ley 19.705 del año 2000, pocos años después se dictó la Circular 45 del año 2001.

La Circular referida otorgó criterios acerca de la división y fusión de sociedades y específicamente acerca del valor al cual se pueden traspasar los activos y pasivos a las nuevas sociedades que se crean producto de estas reorganizaciones, para que dichas transacciones no sean tasadas. Asimismo, entregó directrices acerca de la fusión por creación y de la fusión por incorporación.

En lo que nos interesa, la Circular tampoco cumplió el objetivo en el sentido de aclarar o explicar las modificaciones introducidas al artículo 64 del CT, particularmente en relación a la conceptualización de la noción de legítima razón

de negocios, repitiendo textualmente lo indicado por la Circular 68 del año 1996.

Así lo ha ratificado la doctrina, refiriéndose a esta Circular (el énfasis es propio): “(...) reproduce el mismo sentido y alcance a lo ya expuesto en la mencionada circular, manteniendo su importancia y criterio normativo al efecto. En ambas circulares citadas, encontramos un elemento distintivo que permite de **cierta manera avanzar en determinar el concepto de legítima razón de negocios, por cuanto se entiende que no existe ésta cuando se busca objetivamente evitar el pago de impuestos, así necesariamente debe entenderse como un elemento constitutivo y característica esencial de este término el que de no mediar, la operación o reestructuración realizada, le hubiese correspondido el pago de un impuesto determinado.**”²⁰

Hasta este momento, sólo podemos concluir que el único elemento claro en relación a la legítima razón de negocios, el cual ha quedado de manifiesto tanto del análisis de la Historia de la Ley como de las Circulares del SII dictadas en relación a esta materia -más no de la Ley- es que no existe legítima razón de negocios cuando el único objetivo de la reorganización es el ahorro impositivo o evitar el pago de impuestos.

Sin embargo, los antecedentes mencionados no resuelven las siguientes interrogantes: ¿qué ocurre si existen motivos económicos, por una parte, y tributarios, por la otra, para la o las transacciones que se pretenden realizar? ¿cuál sería el test de relevancia que debería realizarse en este contexto? ¿Cómo va a interactuar el artículo 64 del CT, particularmente en lo que se refiere a las fusiones y divisiones, así como respecto de las reorganizaciones internacionales,

²⁰ UGARTE SOTO, ALFREDO, GARCIA VILLAR, JUAN IGNACIO, 2015, “Una contribución a la defensa del interés fiscal: legítima razón de negocios”, columna de opinión, 28 de octubre de 2015, [www.elmostrador.cl], [7 de agosto de 2015].

con las razones económicas relevantes y la economía de opción que contempla el artículo 4 ter del CT.

En definitiva, se plantean dos temas cruciales: en primer lugar, no existe un test de relevancia, es decir, la ley no resuelve si la legítima razón de negocios puede o debe ser el único motivo para realizar una determinada operación o reestructuración, o si además puede existir un motivo tributario para llevar a cabo la transacción respectiva; y, en segundo lugar, ¿se requerirán motivos económicos para las fusiones y divisiones y para las reorganizaciones internacionales o continúan bajo el régimen de neutralidad tributaria que existía antes de la incorporación de la norma general anti elusión?

2.3 Análisis de la jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos

Numerosa es la jurisprudencia administrativa del SII que ha intentado acercarse a la explicación de la noción de legítima razón de negocios.

Tal como se indicó en la introducción de este trabajo, esta voluminosa jurisprudencia corresponde al intento de los contribuyentes, a través de sus consultas, de confirmar el significado de la legítima razón de negocios.

A continuación se analizarán, en orden cronológico, los oficios más ilustrativos que ha dictado el SII en relación con la legítima razón de negocios que intentan aproximarse a esta noción, con el objetivo de analizar si éstos nos orientan acerca de su significado, conceptualización, límites o características.

- **Oficio 2496 de 6 de junio del año 2001**, el cual resolvió la consulta acerca de la situación de una agencia de una sociedad anónima extranjera, la

cual estaba considerando efectuar un aporte parcial de sus bienes a una sociedad anónima chilena que se constituiría al efecto. El contribuyente indicó que la reorganización obedece al propósito de incorporar nuevos inversionistas en la actividad que es el giro principal de la agencia en Chile.

El SII respondió lo siguiente (el énfasis es propio): “(...) *en la situación que describe en su presentación no es aplicable la facultad de tasar a que se refiere dicho precepto legal, ya que el citado inciso quinto respecto de lo requerido establece expresamente que no se aplicará lo dispuesto en el referido artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta -comprendiéndose dentro de éste último tipo de contribuyente el caso consultado- (...)*”²¹.

Continúa concluyendo (el énfasis es propio): “(...) *se trata de un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta (agencia de una sociedad anónima extranjera), el cual efectuará un aporte de capital a una sociedad anónima en formación, consistente en bienes que se aportarán y registrarán por la receptora al mismo valor tributario que tienen en la agencia que los aporta, entendiéndose que dicha reorganización obedece a una legítima razón de negocios (...)*”²².

Si bien el SII en el Oficio antes citado validó la legítima razón de negocios, veremos que la jurisprudencia administrativa que se explica a continuación, al

²¹ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 2001, Oficio número 2496, 6 de junio de 2001

²² Id.

menos hasta el año 2015, el SII no se pronunció sobre el punto, dejando en todos los casos, la determinación sobre la existencia de una legítima razón de negocios a la respectiva instancia de fiscalización.

- **Oficio 3927 de 19 de agosto del año 2004** el cual resolvió la consulta acerca de que si sería procedente o no aplicar la facultad de tasación contenida en el artículo 64 del CT cuando los activos enajenados mediante su aporte, en el marco de una reorganización empresarial, son acciones de una sociedad anónima cerrada que tienen un valor de mercado superior al valor de costo tributario actualizado.

En efecto, la consulta trató acerca de una reorganización empresarial que obedece, según el consultante, a una legítima razón de negocios, en que unas sociedades de inversión, propietarias del 100% de las acciones de una sociedad anónima cerrada, formarán una sociedad de responsabilidad limitada y aportarán parte de dichas acciones; el valor de aporte será el valor actualizado de las acciones, el cual es bastante inferior a su valor comercial.

El SII respondió: *“que no procede practicar la tasación dispuesta en dicho precepto legal (artículo 64), cuando los activos enajenados mediante su aporte, en el marco de una reorganización empresarial, son acciones de una sociedad anónima cerrada que tienen un valor de mercado superior al valor de costo tributario actualizado.*

Con todo, hizo presente que es al Servicio y no al interesado a quien le compete calificar la existencia de una “legítima razón de negocio”²³.

²³ LA NOTICIA TRIBUTARIA SOFOFA, 2004, Santiago, Chile, Boletín número 328, p.2

- **Oficio 4848 de 12 de diciembre del año 2005**, en el cual se planteó la situación tributaria que se produce con motivo del aporte de los derechos sociales de sociedades chilenas a sus agencias en el exterior y explicó los efectos tributarios de dicha reorganización, los cuales se producen y agotan íntegramente en el país.

El contribuyente indicó que si es posible demostrar que el aporte se efectúa y registra al valor contable o tributario en que tales derechos sociales estaban registrados en las empresas o sociedades aportantes, no generándose un mayor valor, ni dándose origen a flujos efectivos de dinero para éstas, se cumplirían los supuestos básicos exigidos por el referido inciso quinto del artículo 64 del CT, por lo tanto, no sería posible aplicar la facultad de tasación.

Frente a la consulta, el SII respondió: *“(...) 4.- De conformidad a lo dispuesto en la norma citada precedentemente, a lo instruido por este Servicio y, habida consideración además que, a pesar de que la reorganización la efectúa una empresa constituida en el extranjero, los efectos tributarios de dicha reorganización se producen y agotan íntegramente en el país, toda vez que se trata del aporte de derechos sociales de socios de una sociedad chilena que se efectúa en la constitución de otra sociedad en el país y en la medida que la operación a realizarse obedezca a una legítima razón de negocios y subsisten las empresas aportantes y se demuestre además con la respectiva escritura pública y otros antecedentes, que el aporte se efectúe y registre al valor contable o tributario en que tales derechos sociales estaban registrados en las empresas o sociedades aportantes, no generándose un mayor valor ni dándose origen a flujos efectivos de dinero para éstas, se cumplirían los supuestos básicos exigidos por el referido inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, que*

*liberan a este Servicio de practicar las tasaciones que establece el precepto legal antes mencionado (...)*²⁴.

- **Oficio 4849 de 12 de diciembre del año 2005**, en el cual se planteó la consulta acerca de una sociedad extranjera, sin domicilio o residencia en Chile la cual aportó a su valor tributario a una sociedad chilena, en la cual ya tiene una participación previa, las acciones que poseía en otra sociedad con domicilio en Chile, todo dentro de un proceso de reorganización de un grupo empresarial.

El contribuyente solicitó se confirmara el criterio en relación al aporte de acciones, que para los efectos de la aplicación del artículo 64 inciso 5°, del Código Tributario, el valor tributario de las acciones, objeto de análisis, corresponde al señalado en el artículo 17 N° 8, inciso cuarto de la LIR, esto es, su “valor de adquisición reajustado”.

En lo que interesa, el SII indicó respecto a la legítima razón de negocios (el énfasis es propio): “(...) *d) En todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, **cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos**, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida. (...)*²⁵”.

²⁴ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 2005, Oficio número 4848, 12 de diciembre de 2005

²⁵ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 2005, Oficio número 4849, 12 de diciembre de 2005

En este oficio encontramos el mismo criterio ya expuesto por las Circulares analizadas.

- **Oficio 857 de 25 de abril del año 2008**, en el cual nuevamente se plantean consultas acerca de los efectos tributarios de la reorganización empresarial y la facultad de tasar prevista en el artículo 64 del CT. El contribuyente explicó el proceso de reorganización que se pretende implementar indicando: *“(...) Atendido que Navieras YY es una compañía operativa que se dedica al negocio del transporte marítimo y, por otra parte, Inversiones NN es una sociedad de inversiones referida a negocios distintos del marítimo, se ha estimado conveniente radicar en Inversiones NN todos los bienes del activo de Navieras YY que no formen parte del negocio marítimo. Para estos efectos, se ha estimado viable realizar la radicación de esos activos por medio de una división de Navieras YY en que ésta será la sociedad escidente -en adelante sociedad 1- y conservará el negocio marítimo. Por su parte, la nueva sociedad que se crea como fruto de la división - en adelante sociedad 2-, registrará las demás inversiones que se encuentran en su activo y no se relacionen directamente con este giro, entre las que se encuentran las acciones de las sociedades CC e II a que hemos hecho referencia, las que se contabilizarían a su valor tributario. Como segundo paso dentro del proceso reorganizativo, Inversiones NN efectuaría un aumento de capital y adquiriría mediante un acuerdo de fusión el 100% de las acciones o derechos de la nueva sociedad, absorbiendo a ésta de conformidad a lo dispuesto por el artículo 99 de la Ley N° 18.046, asumiendo entre los bienes del activo de la sociedad fusionada, las acciones de las sociedades CC e II, las que continuarían registradas a su costo tributario en la absorbente (...)”²⁶.*

²⁶ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 2008, Oficio número 857, 25 de abril de 2008.

En las conclusiones del oficio y, respecto a lo que nos interesa el SII indicó (el énfasis es propio): “(...) 4.- *En relación con lo anteriormente expuesto, debe señalarse que **la expresión “legítima razón de negocios” no es un requisito que se exija cuando se dan las reorganizaciones empresariales a que se refiere el inciso cuarto del artículo 64 del Código Tributario (división y fusión), sino que es una condición a cumplir cuando se trate del aporte total o parcial de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulten de otros procesos de reorganización de grupos empresariales que obedezcan a una legítima razón de negocios.***”

*Ahora bien, **la legítima razón de negocios es una condición que debe ser calificada por este Servicio, con ocasión del ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, no correspondiendo en todo caso que este organismo efectúe dicha calificación, por cuanto esta última es una cuestión de hecho que debe ser apreciada en su debida oportunidad, dentro de los plazos que al efecto consagra el artículo 200 del Código Tributario (...)***²⁷.

Lo interesante es que el SII estableció que la legítima razón de negocios es una “condición a cumplir cuando se trate del aporte total o parcial de activos de cualquier clase, corporales o incorporales”, excluyendo a las fusiones y divisiones.

- **Oficio 408 de 15 de marzo del año 2010**, el cual, luego de explicar la consulta del contribuyente, concluyó que el ámbito de aplicación del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario sólo afecta a las reorganizaciones de empresas establecidas en Chile y no radicadas en el exterior.

²⁷ Id.

Indicó el SII en este oficio (el énfasis es propio): “(...) *Ahora bien, teniendo presente los objetivos que se tuvieron presente para la dictación de la mencionada norma legal, **su ámbito de aplicación sólo afecta a las reorganizaciones de empresas establecidas en Chile y no a las radicadas en el exterior** (...)*”²⁸.

Cabe destacar que no existe evidencia en la historia de la ley que el objetivo del legislador haya sido circunscribir los efectos del inciso cuarto y quinto del artículo 64 del CT a aquéllas reestructuraciones cuyos efectos se agoten en Chile. Sin embargo, es probable que el criterio del SII se funde en el principio de territorialidad de la ley.

Así lo ha indicado la doctrina también: “(...) *Finalmente, no es del todo claro que las condiciones actuales establecidas en el artículo 64 inc. 5 se restrinjan solo a aquellas reorganizaciones territoriales. No está en los supuestos básicos de dicha norma el que el análisis sólo se refiera a operaciones realizadas (producidas) en el territorio nacional. La frase que implica que los efectos tributarios de las reorganizaciones empresariales que se lleven a cabo en virtud de dicho precepto legal, deben producirse y agotarse íntegramente en el país, no forma parte del repertorio de la norma y no se vislumbra claramente el fundamento de dicha restricción interpretativa, cuando los efectos tributarios de dichas operaciones implican un efecto de erosión fiscal mediante un potencial ahorro de impuestos en nuestro país. (...)*”²⁹.

²⁸ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 2010, Oficio número 408, 15 de marzo de 2010.

²⁹ GÁRATE, Cristián, 2012, “La legítima razón de negocios en materia tributaria: discusión actual sobre fusiones divisiones, y otras reorganizaciones empresariales”, [documento en línea], <http://cristiangularate.blogspot.cl/2012/03/la-legitima-razon-de-negocios-en.html>, [consulta:25 de junio 2016]

El criterio mencionado anteriormente fue confirmado por el SII en el **Oficio 2156 del año 2013**, el cual indicó: “(...) *III.- CONCLUSIONES. El aporte de acciones de una sociedad anónima chilena, efectuada por una sociedad extranjera a otra entidad constituida en el exterior, no cumple los supuestos básicos exigidos por el inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario comentado anteriormente, pudiendo este Servicio ejercer la facultad de tasación establecida en el inciso 3° de la referida norma, cuando el valor asignado en la operación respectiva resulte notoriamente inferior al corriente en plaza o al que normalmente se cobre en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación (...)*”.³⁰

- **Oficio 2435 de 28 de diciembre del año 2010**, en el cual el contribuyente planteó una consulta en el “contexto de una racionalización general de la estructura corporativa del grupo”: “(...) *En relación con la asignación de los derechos sociales de XXX que YYY hace a su Agencia, dado que la operación no implica un acto de enajenación, solicitan confirmar que la radicación de los derechos sociales en la Agencia no constituye un hecho gravado por la Ley sobre Impuesto a la Renta, ni puede generar un aumento o disminución del costo tributario de los derechos sociales. En relación con el aporte que BBB haga a YYY de sus acciones de XXX, solicitan confirmar que de conformidad con el criterio establecido mediante el Oficio N°1433, de 2008, en la medida que la sociedad receptora (YYY): (i) registre los aportes en la Agencia al mismo momento de la recepción de dicho aporte; (ii) deje constancia de dicha situación en la o las escrituras que se otorguen en el extranjero, y (iii) se cumplan los requisitos básicos exigidos por el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, la operación podría realizarse a valores de costo tributario, sin que*

³⁰ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 2013, Oficio número 2156, 3 de octubre de 2013.

fuera aplicable la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos. Aclara que la racionalización general de la estructura corporativa antes descrita no genera ningún tipo de menor o mayor valor tributario (goodwill o badwill)³¹.

En relación a la legítima razón de negocios el SII concluyó en este oficio: “(...) Consecuentemente, en la medida en que se cumplan los supuestos antes indicados, y en cuanto la operación obedezca a una legítima razón de negocios, subsistiendo la empresa aportante, y se demuestre además con la respectiva escritura pública y otros antecedentes, que el aporte se efectúa y registra al valor contable o tributario en que tales acciones estaban registradas en la empresa aportante, no generándose un mayor valor ni dando origen a flujos efectivos de dinero, se cumplirían los supuestos básicos exigidos por el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, que inhiben a este Servicio de practicar las tasaciones que establece el precepto legal antes mencionado en la situación que se describe en la presentación (...)”³².

- **Oficio 115 de 22 de enero de 2013**, el cual circunscribe los alcances de la legítima razón de negocios en el siguiente sentido (el énfasis es propio): “*La disposición legal citada en el párrafo precedente, es una norma que excepciona o limita la facultad de tasación que tiene este Servicio, otorgada en virtud de las normas generales del indicado artículo 64, en los casos que señala, por lo que, conforme a los principios generales de interpretación de la Ley, esta norma de excepción no puede ser interpretada o aplicada por analogía a situaciones no contempladas en ella. De acuerdo con la jurisprudencia de este Servicio, **no se favorecen con lo dispuesto por el inciso 5º, del artículo 64, del Código Tributario, las personas naturales contribuyentes del Impuesto Global***”

³¹ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 2010, Oficio número 2435, 28 de diciembre de 2010.

³² Id.

Complementario que aportan sus acciones a una sociedad, toda vez que dicha norma tiene aplicación sólo cuando se trate del aporte que efectúe una empresa individual, una sociedad o un contribuyente del N°1, del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. (...) III.- CONCLUSIÓN. Por las razones señaladas anteriormente, cuando el aportante sea una persona natural, que no sea un empresario individual obligado a llevar contabilidad, no tiene aplicación la norma de excepción del inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, lo que implica que este Servicio se encuentra facultado para aplicar la facultad de tasación cuando así corresponda, en las circunstancias a las que se refiere dicho artículo. (...)³³.

- **Oficio 1649 de 18 de junio de 2015**, se vuelve a plantear la necesidad de justificación de la reestructuración empresarial que se realizará para solventarla legalmente y enmarcarla en una legítima razón de negocios. Lo hace el contribuyente al plantear la consulta (el énfasis es propio): **“Añade, que dada la diversidad de actividades comerciales e industriales de las sociedades en las que participa la sociedad de inversiones y con distintos accionistas, se ha considerado necesario reorganizarlas a fin de independizar las áreas metalmecánica y gases TTTT y cementos y hormigones XXXX, respecto de las otras actividades comerciales, ya que se está evaluando oportunidades de asociación y/o financiamiento en cada una en forma separada de las restantes. Agrega que lo anterior se hace necesario para incorporar nuevos socios o explorar financiamiento según cada área de negocios y no en todas ellas; para lo cual se crearían una o más entidades a las cuales la sociedad de inversiones asignaría las acciones de las sociedades de cada una de esas dos áreas, separando los resultados, riesgos operacionales y financieros de cada una (...)**³⁴.

³³ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 2013, Oficio número 115, 22 de enero de 2013

³⁴ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 2015, Oficio número 1649, 18 de junio de 2015.

Es bastante interesante este Oficio ya que es el primero que cita la historia de la ley haciendo referencia a la introducción del inciso 4 y 5 del artículo 64 del CT.

El énfasis es propio: “(...) *Agrega el instructivo de este Servicio que, en todo caso, debe tenerse presente que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.*

*Cabe señalar, que los incisos 4° y 5° del artículo 64, del Código Tributario, fueron incorporados por la Ley N°19.705, del año 2000. En las actas que contienen la historia de esta Ley se señala que el **objeto de las modificaciones es dar certeza sobre el régimen tributario aplicable** en una división, fusión o cualquier otro proceso de reorganización, en que se aportan en forma total o parcial los activos de cualquier clase, subsistiendo la aportante, **en cuanto ello no buscaría realizar una utilidad, sino que una nueva estructura empresarial para enfrentar los problemas que se generan de la dinámica actual de la economía**, razón por la cual, lo natural es que en estos casos los activos se aporten a valores tributarios, de manera que la utilidad que pueda generar la transferencia de esos activos se realizará efectivamente cuando los enajene a su vez la sociedad receptora (...)³⁵.*

El SII por segunda vez validó las razones de la reorganización empresarial expuesta por el contribuyente, calificándola con suficiente sustento y, por lo tanto,

³⁵ Id.

como una legítima razón de negocios (el énfasis es propio): “(...) *En relación a la existencia de una legítima razón de negocios en el conjunto de circunstancias que describe, cabe señalar que en principio este Servicio estima que ésta se presentaría en el aporte parcial de activos propuesto, atendido que **existiría una real necesidad de incorporar nuevos socios o explorar financiamiento según áreas distintas de negocios, separando resultados, riesgos operacionales y financieros de cada uno de ellos.** No obstante lo anterior, cabe hacer presente que le corresponde a la instancia de fiscalización respectiva pronunciarse sobre la existencia de una legítima razón de negocios en el caso específico propuesto, una vez que se hayan materializado efectivamente las operaciones que describe, considerando para tal efecto el conjunto de circunstancias previas, concurrentes y posteriores al proceso de reorganización referido (...)*”³⁶.

El oficio recién citado nos aproxima a la idea de que basta para la existencia de una legítima razón de negocios en una reestructuración empresarial las razones o efectos comerciales, sin analizar si además la transacción consultada tenía algún tipo de fin tributario.

- **Oficio 1756 de 6 de julio del año 2015**, caso en que el contribuyente planteó la consulta de la siguiente forma (el énfasis es propio): “(...) *Señala, que existe jurisprudencia de este Servicio en relación con lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario (CT), respecto de la asignación de activos a una agencia ubicada en Chile. Indica además, que el inciso final, del nuevo artículo 38 de la LIR, modificado por la Ley N° 20.630, dispone que la asignación o radicación de activos en una agencia es tasable conforme al inciso 3°, del artículo 64 del CT. Sin embargo, estima que de acuerdo a dicha disposición no procederá la tasación tratándose de la asignación de acciones o derechos*

³⁶ Id.

*sociales en sociedades constituidas en el país efectuada desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, **con tal que dicha asignación obedezca a una legítima razón de negocios, no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz y sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento permanente al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en ella.** Concluye que bajo las nuevas reglas incorporadas en el artículo 38 de la LIR, la asignación de activos que se realice a una agencia domiciliada en Chile podrá ser objeto de tasación por parte del Servicio, por lo que las reorganizaciones internacionales resultarían tasables aun cuando sus efectos se radiquen en Chile*³⁷.

El SII concluyó: “Una reorganización internacional que involucre la asignación de activos por la casa matriz a su agencia o un establecimiento permanente ubicado en Chile, puede ser objeto de tasación de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 3°, del artículo 64 del CT, en concordancia con lo establecido en el inciso 3°, del artículo 38 de la LIR. **Esta última norma contempla una situación de excepción al ejercicio de la facultad de tasación referida, y opera cuando se trate de la asignación de acciones o derechos sociales en sociedades constituidas en Chile efectuada por la matriz en el exterior a un establecimiento permanente en el país, y dicha operación obedezca a una legítima razón de negocios, no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz extranjera, y la asignación de las acciones o derechos sociales, sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento permanente en Chile, al valor contable o tributario en que dichos activos estaban registrados en la matriz en el exterior (...)**”³⁸.

³⁷ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 2015, Oficio número 1756, 6 de julio de 2015.

³⁸ Id.

Del análisis a la jurisprudencia del SII, se derivan las siguientes conclusiones:

- a) No se ha construido a nivel de jurisprudencia administrativa, un concepto de legítima razón de negocios;
- b) A pesar de lo anterior, la jurisprudencia ha establecido y confirmado, algunas veces expresamente otras implícitamente, que no existe legítima razón de negocios cuando la única motivación del aporte es generar un ahorro impositivo;
- c) La legítima razón de negocios es una condición que debe ser calificada por el SII, con ocasión del ejercicio de sus facultades fiscalizadoras;
- d) Sólo afecta a las reorganizaciones que agotan sus efectos en Chile.

Es interesante señalar que la facultad de tasación no sólo se encuentra contemplada en el artículo 64 del CT. En efecto, existen otras normas en nuestra legislación que se remiten a la facultad de tasación. En este sentido, el inciso final del artículo 38 de la LIR, el cual fue modificado por la Ley 20.630 que Perfecciona la Legislación Tributaria y Financia la Reforma Educacional de fecha 24 de septiembre del año 2012 que indica (en énfasis es propio): “(...) *Será aplicable a la asignación de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que se efectúe desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, o desde éste a su matriz extranjera o a otro establecimiento permanente ubicado en Chile o en el exterior, **lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario.** Tratándose de la asignación de acciones o derechos sociales en sociedades constituidas en el país efectuada desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, el Servicio carecerá de la*

facultad de tasar con tal que dicha asignación obedezca a una legítima razón de negocios, no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz y sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento permanente al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en ella."³⁹

También es importante hacer referencia a lo dispuesto por artículo 10 de la LIR, el cual regula la tributación de la transferencia indirecta de activos chilenos, y que contiene una exención, para el caso de reorganizaciones internacionales. Dicha norma indica (el énfasis es propio): "(...) **Con todo, lo dispuesto en el inciso tercero anterior no se aplicará cuando las enajenaciones ocurridas en el exterior se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según éste se define en el artículo 96, de la ley No 18.045, sobre Mercado de Valores, siempre que en dichas operaciones no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante, renta o mayor valor determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 58 número 3) (...)**".⁴⁰

2.4 Contenido y Alcance del artículo 4 ter del Código Tributario

En lo que se refiere específicamente el artículo 4 ter del CT, éste vino a exigir resultados o efectos económicos relevantes para las transacciones realizadas por los contribuyentes.

Este artículo define abuso, estableciendo que: "(...) *Se entenderá que*

³⁹ CHILE, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 1974, Decreto Ley 824, 27 de Diciembre de 1974, 190 p., última versión 1 de enero de 2016 [documento en línea] www.bcn.cl, [consulta: 25 de junio 2016]

⁴⁰ Id.

*existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, **no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios** a que se refiere este inciso (...)*.⁴¹

Por su parte, en el **inciso segundo del Artículo 4º ter del Código Tributario** - el cual ya ha sido transcrito - la ley reconoce la posibilidad de los contribuyentes de organizar sus actividades amparadas en una razón económica, siempre que ésta sea consecuencia de la ley tributaria.

Este último concepto corresponde al principio denominado “economía de opción” que se ha definido como: “(...) *la posibilidad de elegir entre dos o mas formulas jurídicas que la ley ofrece, con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos tributarios diferentes, pudiendo todas ellas servir al fin práctico o resultado real que el contribuyente se propone alcanzar (...)*”⁴². La diferencia es, que en el presente caso, la economía de opción sólo se circunscribe a la legislación tributaria.

⁴¹ CHILE, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 1974, Decreto Ley 830, 27 de Diciembre de 1974, 96 p., última versión 1 de agosto de 2016 [documento en línea] www.bcn.cl, [consulta: 25 de junio 2016]

⁴² VARGAS CRISTIAN, CORVALÁN PABLO, 2015, En: “Modificaciones al Código Tributario Introducidas por la Ley 20.780”, CICLO DE CHARLAS INTERNAS/IMPLEMENTACIÓN DE REFORMA TRIBUTARIA SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Santiago, Chile, Servicio de Impuestos Internos, pp. s.p.

2.5 Análisis de la Circular 65 de 23 de julio del año 2015 del Servicio de Impuestos Internos

En relación a la razonable opción de conductas y alternativas y los resultados económicos de los actos jurídicos realizados, la Circular 65 de 23 de julio del año 2015 nos ilustra, en parte, acerca de su contenido y alcance, indicando lo siguiente (el énfasis es propio):

*“Por otra parte, se debe tener presente que **la legislación comentada cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario. El legítimo derecho de opción no puede, en este sentido, ser excusa para la determinación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes de forma distinta a aquella prevista en la ley. Así, desde una perspectiva tributaria, el ejercicio de este derecho, en cuanto conduce al citado beneficio, supone que el contribuyente realiza un acto jurídico o conjunto de ellos que implique una menor carga tributaria o que el acto escogido no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo, siempre que estos efectos estén contemplados por la ley tributaria.***

Este principio se recoge en el inciso segundo del artículo 4° ter del Código Tributario, de acuerdo con el cual “es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria” y es consecuencia de la comprensión del hecho gravado contenida en el inciso primero del artículo 4o

bis”.⁴³

En este punto es necesario referirse a lo que indica la Circular citada respecto a los “efectos económicos relevantes”, con el objetivo de analizar si establece o no una aproximación más afinada del concepto. Ésta indica (el énfasis es propio): “(...) *Por su parte, el artículo 4° ter del Código Tributario establece un criterio objetivo y no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes. El examen, en este caso, consistirá en determinar si la naturaleza de los actos o negocios jurídicos, individualmente o en su conjunto, utilizados por los contribuyentes se dejan explicar por razones distintas de las meramente tributarias. De esta forma, se busca asegurar el cumplimiento del principio de legalidad y la teoría del hecho imponible recogida en el artículo 4 bis. (...) Ahora bien, de acuerdo con el artículo 4° ter, se entiende que existe abuso y, en su mérito, se podrá perseguir a través de los procedimientos a que se refieren los artículos 4° quinquies y 160 bis, el cumplimiento de la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles legalmente establecidos cuando se detecte la ejecución de actos o negocios jurídicos que, considerados individualmente o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, sino que sólo alguno de los siguientes efectos tributarios:*

i) Evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado;

ii) Disminuir la base imponible o la obligación tributaria;

⁴³ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 2015, Circular número 65, 23 de julio de 2015, p. 3, 13

iii) Postergar o diferir el nacimiento de la obligación tributaria.

*A estos fines se debe destacar que el efecto jurídico o económico relevante puede serlo tanto para el propio contribuyente o para un tercero (...) Consecuente con el principio según el cual resulta legítima la elección entre alternativas contempladas por la legislación tributaria, se debe tener presente que **por sí mismo no constituye abuso que el acto o conjunto de actos o negocios jurídicos por los que ha optado el contribuyente no genere efectos tributarios, los genere en forma reducida o diferida en el tiempo, si tales efectos han sido expresamente previstos por el legislador para cada forma de organizar los negocios o actividades (...)** De esta forma, el proceso del abuso de las formas jurídicas en materia tributaria se asienta en dos principios fundamentales:*

a) El deber legal de satisfacer un tributo está condicionado al acaecimiento del hecho gravado.

*b) **La elección del medio jurídico más apto para conseguir un determinado objetivo económico, se encuentra inserta en la esfera de libertad del contribuyente, quien puede obrar sin limitaciones, siempre que con ello no se vulnere el precepto legal que define el hecho imponible del gravamen de que se trate (...)***⁴⁴.

En consecuencia es posible inferir, de la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, que no se produce un efecto económico relevante cuando éste es una consecuencia de la ley tributaria y cuando los efectos se producen o se motivan por razones diferentes a las tributarias. Es decir, su origen es diferente

⁴⁴ Chile, Servicio de Impuestos Internos, 2015, Circular número 65, 23 de julio de 2015, p. 3, 13 y 14

al simple ahorro tributario.

Sin embargo, esta interpretación no ayuda mucho ya que podemos pensar en diferentes figuras que no se encuentran previstas en la ley, como por ejemplo el contrato de leasing, que producen efectos – derivados de su tratamiento tributario- no contemplados en la ley. Así las cosas y, en el ejemplo planteado, es razonable pensar que en determinadas circunstancias, puede ser más atractivo para un contribuyente celebrar un contrato de leasing que un contrato de compraventa, situación que producirá un efecto económico relevante que no se encuentra contemplado⁴⁵ en la ley tributaria.

Por otra parte, es destacable que la Circular haya recogido expresamente el principio de autonomía o libertad de los contribuyentes de organizar y conducir sus actividades. Pero, como se ha indicado, la Circular no precisó el sentido de los efectos económicos relevantes, como tampoco la relación de este concepto con el de legítima razón de negocios del artículo 64 del CT.

Las nociones referidas deberán coexistir en el universo normativo, circunstancia que, anticipamos, no estará exenta conflictos.

Hasta la fecha no existen oficios publicados que se refieran al artículo 4 ter del CT, y en particular a los conceptos incorporados por dicha norma.

⁴⁵ VERGARA QUEZADA GONZALO, 2016, “Norma Antielusiva general”, Edición número 1, Santiago de Chile, Editorial Libromar, p. 352

CAPITULO 3

PRINCIPALES ASPECTOS QUE PLANTEA LA FALTA DE DEFINICIÓN DE LA LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS

Del análisis precedentemente realizado se concluye claramente que ni la ley ni la jurisprudencia administrativa contemplan o han sistematizado un concepto de legítima razón de negocios.

Tampoco se ha aclarado como esta noción será interpretada con preferencia o en armonía con la norma general anti elusión contemplada en el artículo 4 ter del CT.

Además de lo anterior, el examen de la ley y de la jurisprudencia relativo a las nomas analizadas plantean una serie de preguntas y críticas a la falta de precisión en el alcance de la expresión.

3.1 ¿El ahorro tributario es siempre ilegítimo?

La jurisprudencia del SII ha sido clara al establecer, a través de la Circular 68 del año 1996, que existe reorganización para los efectos del artículo 64 del Código Tributario cuando sea evidente una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos. Es decir, la motivación por la cual el contribuyente organiza su actividad no puede tener como objetivo principal, el evitar el pago de impuestos.

Por lo tanto, está claro que no es legítima la reorganización empresarial que se sustenta sólo en evitar, reducir o diferir el pago de los tributos que correspondan.

Pero cabría preguntarse ¿es siempre ilegítimo el ahorro tributario?

Es interesante indicar nuevamente lo que señala la Historia de la Ley 20.780 en este punto (el énfasis es propio): ***“Asimismo, señaló que para casos de transacciones comerciales que, entre otros fines, tienen por objeto el ahorro tributario y tiene efectos tributarios colaterales, también podría quedar en el marco de esta norma, pues no aclara si requiere que el principal o único objeto tenga que ser reducir la carga tributaria, cuestión en que la jurisprudencia de esos países se ha inclinado, con el paso de muchos años a resolver que, en el fondo, el ahorro tributario tiene que ser una situación decisiva para haber llevado a cabo la transacción comercial”***⁴⁶.

Es relevante en este punto analizar también lo que ha señalado la jurisprudencia comparada en relación al Principio de “Sustancia sobre la Forma”.

*“En efecto una forma de dar una respuesta se encuentra en la sentencia del caso Gregory v. Helvering. A continuación, dos extractos: **“El derecho de un contribuyente a disminuir el monto de impuestos o a evitarlo no puede ser puesto en duda si la ley lo permite”.** **“Una operación determinada no se ve demeritada por el hecho que encuentre su justificación en la intención de eludir el impuesto. Cualquiera persona puede organizar sus negocios de tal manera que el gravamen que les corresponda sea el menor posible; las personas no están obligadas a escoger como modelo transaccional aquél que mejor pague al fisco; ni siquiera puede considerarse un deber patriótico el de aumentar los impuestos del contribuyente”.** Concluyendo que el contribuyente*

⁴⁶ CHILE, BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, 2014, Historia de la Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, 22 de septiembre de 2014 pág.242

no tiene el deber de organizarse en la forma que le resulte más conveniente al fisco, teniendo como consecuencia que el principio de sustancia sobre la forma (...) no puede aplicarse en forma absoluta.”⁴⁷

En nuestra opinión, lo anterior nos permite elaborar una respuesta a la interrogante planteada la que consiste en que, si bien las transacciones de los contribuyentes deben estar sustentadas en una razón de negocios, el hecho de que con las mismas se obtenga algún beneficio tributario no puede configurar una situación de abuso. En los términos de la sentencia citada, los contribuyentes no están obligados a conducir su actividad de la manera que más favorezca al Fisco. Se trata, por tanto, de realizar un test de relevancia que permita concluir que en un caso concreto el contribuyente realizó la transacción por motivos económicos y no con el propósito deliberado de perjudicar al Fisco.

En definitiva y yendo al tema no tratado en nuestro país, al parecer deliberada o intencionalmente, creemos que la distinción está en lo que, la doctrina ha llamado una planificación tributaria normal y una planificación tributaria agresiva⁴⁸, siendo esta última aquella que se aprovecha de los tecnicismos del sistema impositivo o de las descoordinaciones de dos o más sistemas tributarios, con el propósito de reducir la carga impositiva. La planificación tributaria normal sería aquella que sólo busca un ahorro de impuestos. Claro está que el espíritu de la ley es considerar reprochables ambos tipos de planificación, ya que no

⁴⁷ BOBADILLA ORELLANA JAVIERA, 2013, ¿Es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile en concordancia con el principio de legalidad tributaria?, Anuario de Derecho Tributario , edición número 5, Santiago de Chile, Universidad Diego Portales, p. 53-55

⁴⁸ VERGARA QUEZADA GONZALO, 2016, “Norma Antielusiva general”, Edición número 1, Santiago de Chile, Editorial Libromar, p. 37

permite transacciones que deriven en un ahorro tributario, como ya se ha venido diciendo.

3.2 ¿Se requiere la legítima razón de negocios en las fusiones y divisiones? ¿se requiere una legítima razón de negocios en el caso de una reorganización internacional?

Del análisis realizado hasta este momento y en virtud de la interpretación administrativa realizada por el SII sobre el texto legal actualmente vigente, la discusión sobre la legítima razón de negocios sólo se limita a “otras formas de reorganizaciones”, incluido el aporte y, no opera en los casos de fusiones o divisiones.

Sin embargo ¿qué pasa con las fusiones y divisiones que no impliquen un aporte en las condiciones establecidas en el artículo 64 del CT? En ese caso ¿aplica lo establecido en artículo 4 ter del CT? O más bien ¿tratándose de fusiones y divisiones, de cualquier clase y en cualquier contexto, tendríamos que aplicar, sin distinción alguna, el artículo 64 CT teniendo, dichas operaciones, siempre un efecto neutro desde el punto de vista tributario?

Al parecer las fusiones y divisiones, que son formas específicas de procesos de reorganización de grupos empresariales y que se encuentran reguladas en una norma especial deben quedar siempre reguladas por el artículo 64 del CT, el que no exige una legítima razón de negocios como fundamento de la neutralidad tributaria. En efecto, si la exigencia de la legítima razón de negocios en los procesos de reorganización, se mantuvo separada de la norma general anti elusiva, sin experimentar modificación, debiera entenderse que la ley consideró que la figura de la elusión tributaria en este tipo de transacciones estaba suficientemente resguardada en la norma, sin exigirla tampoco para las

fusiones y divisiones en que no hay propiamente transacciones que generen transferencias de valor sujetas a tasación, en la medida que los valores tributarios se mantienen. Si el artículo 64 del CT califica entonces como una norma anti elusiva específica, debe ser aplicada con preferencia sobre la norma general anti elusión establecida en el artículo 4 ter del CT.

Desde otra perspectiva, la opción de una realizar una fusión o división frente a otras figuras que sí generan efectos tributarios, estaría dentro de la economía de opción, al tratarse de alternativas contempladas en la ley tributaria.

Se trata en todo caso de un aspecto discutido, que viene a incrementar la incerteza sobre como deben ser interpretados los artículos 64 y 4 ter del CT. Además, no sujetar la realización de divisiones y fusiones al control de las razones económicas subyacentes, pero sí hacerlo en el caso de “otras reorganizaciones empresariales”, parece no tener mucho sentido. Además, como veremos más adelante, la intención de la Reforma Tributaria fue establecer una exigencia de que las transacciones de los contribuyentes tengan una razón económica subyacente.

En consecuencia, sólo en los casos de “otras reorganizaciones de grupos empresariales”, incluyendo el aporte, cabría la discusión en cuanto a si la operación se funda en una legítima razón de negocios.

El punto es que tampoco existe certeza respecto de las características y requisitos, ni el criterio que deberían seguir estas “otras reorganizaciones de

grupos empresariales” para calificar como fundadas en una legítima razón de negocios⁴⁹. No existe un test de criterios cualitativos en este sentido.

Como ha concluido la doctrina y como ya se ha establecido anteriormente acerca de los requisitos y las críticas que se plantean a la norma es posible establecer lo siguiente: “(...) *De su lectura se colige que ésta debe tener las siguientes características:*

a) se refiere sólo respecto de la operación considerada en forma individual respecto de la empresa particular y no respecto de eventuales terceros involucrados;

b) el análisis es estático y no dinámico en el tiempo;

c) no hay un claro recurso a un análisis comparativo contra fáctico, es decir, lo que habría resultado si la operación se estructura de forma alternativa;

d) no hay claridad respecto a si el análisis debe ser global o si cada uno de los eslabones de la cadena deben pasar el test de legitimidad;

⁴⁹ GÁRATE, Cristián, 2012, “La legítima razón de negocios en materia tributaria: discusión actual sobre fusiones divisiones, y otras reorganizaciones empresariales”, [documento en línea], <http://cristiangularate.blogspot.cl/2012/03/la-legitima-razon-de-negocios-en.html>, [consulta:25 de junio 2016]

e) *no se conocen criterios más específicos aplicados por el SII para lograr una mejor calificación de las razones económicas, que podrían distinguir razones legítimas de aquellas ilegítimas (...)*⁵⁰.

También es importante mencionar, lo que indica el inciso final del artículo 10 de la LIR que indica (el énfasis es propio): “(...) *Con todo, lo dispuesto en el inciso tercero anterior no se aplicará **cuando las enajenaciones ocurridas en el exterior se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial**, según éste se define en el artículo 96, de la ley No 18.045, sobre Mercado de Valores, siempre que en dichas operaciones no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante, renta o mayor valor determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 58 número 3) (...)*”.

Mientras en el caso de “otras reorganizaciones de grupos empresariales” la norma analizada requiere una legítima razón de negocios, en el caso de reorganizaciones internacionales, a efectos de liberarse de la tributación de la venta indirecta, la legislación no lo exige. Esto ha sido confirmado por el Oficio 2153 de 3 de octubre de 2013 del Servicio de Impuestos Internos.

⁵⁰ GÁRATE, Cristián, 2012, “La legítima razón de negocios en materia tributaria: discusión actual sobre fusiones divisiones, y otras reorganizaciones empresariales”, [documento en línea], <http://cristiangularate.blogspot.cl/2012/03/la-legitima-razon-de-negocios-en.html>, [consulta:25 de junio 2016]

3.3 Dado que deberán convivir en nuestro ordenamiento jurídico ¿Cuál es la relación que tiene o debería tener la razonable opción de conductas y alternativas del contribuyente para organizar su actividad impositiva y el resultado económico de los actos jurídicos realizados (artículo 4 ter del CT) con la legítima razón de negocios (inciso 5 del artículo 64 del CT)? ¿deberían o no compatibilizarse ambos conceptos? o ¿deberían tener contextos y límites distintos?

La falta de conceptualización de la noción de legítima razón de negocios y el principio de legalidad tributaria imperante en nuestro país ha implicado que, hasta esta fecha, la aplicación del inciso quinto del artículo 64 del CT se haya producido en un esquema de “caso a caso” que ha permitido al SII realizar la calificación a su arbitrio.

Creemos que como consecuencia de la Reforma Tributaria deben armonizarse ambas normas, dado que la misma establece un concepto general de la legislación conforme al cual deberá interpretarse también la legítima razón de negocios, que debiera ser entendida como una especificación de la primera.

Lo anterior se desprende de la lectura de la Historia de la Ley énfasis es propio): *“A modo de síntesis, señaló que **el proyecto va hacia una suerte de sustancia sobre forma, donde el Servicio de Impuestos Internos va a revisar qué realmente quiso hacer el contribuyente, pero no lo que formalmente hizo, pues no se juzgarán intenciones, sino la ocurrencia de efectos económicos relevantes, lo que de alguna manera trasunta una suerte de responsabilidad objetiva para los contribuyentes, pues se prescinde de la culpabilidad de los contribuyentes**”⁵¹.*

⁵¹ CHILE, BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, 2014, Historia de la Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e

Por su parte, tenemos la impresión de que el artículo 4 ter del CT también quiso consagrar la doctrina de los “pasos de la operación”, desarrollada especialmente en el derecho anglosajón o “common law”, donde adquiere la denominación en inglés de “*step transaction*”.

La doctrina la conceptualiza de la siguiente forma (el énfasis es propio):
“(…) *“step transaction” combina una serie de transacciones hacia una sola transacción. La regla es que “un resultado dado al final de un camino directo no es un resultado diferente porque es alcanzado por un camino desviado. **Conforme a este concepto, las transacciones con varios pasos, para el propósito del análisis, se pliegan y el comienzo de la situación se compara con el resultado final. La transacción, en el efecto neto, produce un resultado fiscal diferente que al unir todos los pasos, pero la transacción a menudo es tratada “como si” el efecto neto directamente hubiese ocurrido. Tal como señalaron Bundgaard y Koerver, bajo esta doctrina, los pasos separados formalmente de una transacción son tratados como una única transacción para efectos tributarios. Añade que puede ser visto como una variante del principio de la sustancia sobre la forma. Por último, da cuenta de tres test, aplicados típicamente por las cortes y el IRS, a) “binding commitment” o compromiso obligatorio, aplicándose esta doctrina sólo si al momento del primer paso existe un compromiso obligatorio de emprender los pasos subsecuentemente; b) “mutual interdependence” o interdependencia mutua, se aplica cuando es tal la interdependencia que las relaciones legales creadas por una transacción son infructuosas sin una terminación de la serie; y c) “end result” o resultado final, tiene relación cuando la intención de partes al comienzo de la***

introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, 22 de septiembre de 2014 pág. 267-270

*transacción es alcanzar un resultado particular y todos los pasos son apuntados para alcanzar aquel resultado. Con todo, la literatura norteamericana especializada ha determinado que el primer test no se utiliza y finalmente, se combina el segundo y tercer test para determinar la procedencia del principio. Respecto del estado actual de la aplicación de esta doctrina, siguiendo a Yoram Keinam, es preciso sostener que en los recientes casos importantes el IRS ha planteado este principio como un argumento alternativo, siendo que anteriormente su aplicación era utilizada como arma principal (...)*⁵².

⁵² BOBADILLA ORELLANA JAVIERA, 2013, ¿Es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile en concordancia con el principio de legalidad tributaria?, Anuario de Derecho Tributario , edición número 5, Santiago de Chile, Universidad Diego Portales, p. 58-59

CAPITULO 4

LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA

España contempla entre sus normas tanto la noción de “legítima razón de negocios” como normas anti abuso –generales y especiales-, siendo estas últimas el antecedente directo de la incorporación de las normas que conforman hoy en día nuestro propio “sistema de normas anti elusión”.

En ese contexto, nos parece interesante referirnos a esta legislación y lo discutido y escrito en ella acerca de las normas referidas, para advertir como esta experiencia ha incidido en nuestro ordenamiento y como podría ilustrarnos acerca de las interrogantes e hipótesis planteadas.

El artículo 15 de la Ley General Tributaria Española establece (el énfasis es propio): “(...) **Artículo 15.** *Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

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

*b) Que de su utilización **no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran***

obtenido con los actos o negocios usuales o propios (...)⁵³.

La similitud con nuestro actual artículo 4 ter del Código Tributario es abismante.

Por su parte, el artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) de España establece lo siguiente (el énfasis es propio): “**Artículo 96. Aplicación del régimen fiscal. 2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.**

*En los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente capítulo en éste y cualesquiera otros tributos.*⁵⁴

La legislación española aborda directamente los conceptos de fraude y evasión fiscal, contemplándolos expresamente en la ley, y aborda además el

⁵³ España, Boletín Oficial del Estado, 2014, LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SUS REGLAMENTOS, p.14-15

⁵⁴ España, Gobierno de España, Ministerio de la Presidencia, 2004, Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

concepto de “motivos económicos válidos”, existiendo por ende, un test de relevancia de criterios cualitativos y no cuantitativos.

Ahora bien, el concepto que se acerca a “nuestra” “legítima razón de negocios” es el de “motivos económicos válidos” ya referido, el cual se encuentra contemplado en el artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades española, el cual – a diferencia de nuestra legislación- está, de alguna manera, explicado en la misma norma al establecer un par de ejemplos, ya que indica: “tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación”.

A pesar de que, desde nuestro análisis, podemos concluir que los conceptos de la norma española de reestructuración y racionalización son indeterminados y podrían acarrear profundas discusiones acerca de su significado, destacamos el hecho de que la legislación española aporta, al menos, un criterio para determinar qué se debe entender por motivos económicos válidos (los que justifican la aplicación de un régimen tributario especial de no imposición), a diferencia de lo que sucede en nuestra legislación con la legítima razón de negocios.

En esa línea de ideas, la doctrina chilena también ha dado una mirada a la legislación española al momento de investigar acerca del sentido y alcance de la legítima razón de negocios indicando (el énfasis es propio): **“Dado que el concepto de motivos económicos válidos es indeterminado, la administración tributaria española ha precisado algunos criterios que llenan el concepto en casos de fusión, tales como: a) Simplificación de la gestión, abaratando costes administrativos; b) Mayor solvencia y capacidad de endeudamiento, reforzando la estructura financiera; c) Racionalización de las actividades desarrolladas; d) Mayor capacidad para negociar mejores**

condiciones de financiación con entidades de crédito (menores tipos de interés); e) Aunar los derechos políticos y económicos que se poseen en otra entidad; f) Mejorar la competitividad en el mercado; g) Optimizar el empleo de los recursos materiales y humanos de las empresas que se fusionan. A su vez en casos de división se destacan los siguientes criterios: h) Preservar el patrimonio inmobiliario de la sociedad del riesgo empresarial; i) Independizar las decisiones de inversión en otra sociedad; j) Reestructurar y racionalizar las actividades para obtener mayor eficacia en el negocio; k) Separar la gestión de dos negocios distintos; l) Lograr una mayor especialización de las actividades, con técnicas y metodologías diferentes, políticas comerciales, de vendedores y de fijación de precios distintas; m) Facilitar la obtención de la financiación oportuna para cada tipo de actividad”⁵⁵.

Como se puede observar al menos la administración tributaria española, a diferencia de la chilena, ha indicado algunos criterios concretos acerca de lo que debe entenderse por “motivos económicos válidos” y cuales serían sus alcances, lo cual otorga algún grado de certeza jurídica al contribuyente para organizar sus actividades impositivas.

Es interesante además mencionar el hecho de que se contempla en la legislación española la posibilidad para los contribuyentes de realizar preguntas respecto a la materia tratada, es decir, sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, teniendo la respuesta un carácter vinculante para la aplicación del régimen tributario que corresponda al contribuyente, lo cual

⁵⁵ GÁRATE, Cristián, 2012, “La legítima razón de negocios en materia tributaria: discusión actual sobre fusiones divisiones, y otras reorganizaciones empresariales”, [documento en línea], <http://cristiangularate.blogspot.cl/2012/03/la-legitima-razon-de-negocios-en.html>, [consulta:25 de junio 2016]

también se contempla en el caso chileno, pero con un carácter vinculante bastante discutible, ya que el SII no se encuentra obligado a pronunciarse.

Es posible concluir que la legislación española recoge los principios de libertad de empresa y al principio de neutralidad de los tributos. La doctrina continúa concluyendo (el énfasis es propio): “(...) **En definitiva, la jurisprudencia administrativa ha respaldado, conforme a los principios de libertad de empresa y al principio de neutralidad de los tributos, las operaciones de fusión, división y reorganización que presentan motivos económicos válidos, los que justifican la aplicación de un régimen tributario especial de no imposición. A contrario, conforme al principio de oportunidad, si la causa económica que motiva la realización de las operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es aplicable el régimen tributario especial y la operación puede quedar sujeta impuestos.**”⁵⁶

Sin embargo, nada puede ser analizado en España si no se armoniza la legislación interna con el Derecho Comunitario.

En efecto, la norma interna española ya transcrita es una trasposición de la que se recoge en el artículo 15 de la Directiva 2009/133/CE de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen común de fusiones, la cual es más específica y reza de la siguiente forma (el énfasis es propio): “**CAPÍTULO VI DISPOSICIONES FINALES Artículo 15 1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o**

⁵⁶ GÁRATE, Cristián, 2012, “La legítima razón de negocios en materia tributaria: discusión actual sobre fusiones divisiones, y otras reorganizaciones empresariales”, [documento en línea], <http://cristiangularate.blogspot.cl/2012/03/la-legitima-razon-de-negocios-en.html>, [consulta:25 de junio 2016]

parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el artículo 1: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; (...)⁵⁷.

Se concluye por lo tanto, que la finalidad de la norma tributaria comunitaria es que las fusiones u otras reorganizaciones empresariales no impliquen generar gravámenes sobre las plusvalías o ganancias. Con la finalidad que éstas se sometan a imposición cuando dichas plusvalías se realicen verdaderamente⁵⁸.

En España son tres los requisitos para la aplicación de la norma anti abuso (el énfasis es propio): “(...) *en primer lugar, el objetivo de las operaciones de reestructuración empresarial debe ser el fraude o la evasión fiscal. En segundo lugar, dicha finalidad debe ser la principal o una de las principales perseguidas*

⁵⁷COMUNIDAD EUROPEA, Diario Oficial de la Unión Europea, 2009, DIRECTIVA 2009/133/CE DEL CONSEJO de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro

⁵⁸ PITA GRANDAL ANA MARÍA, ANEIROS PEREIRA JAIME, 2012, “La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria española”, En: XXV JORNADAS LATINOAMERICANAS de Derecho Tributario, febrero 2010, Cartagena de Indias, Colombia; Vigo, España, Ministerio de Ciencias e Investigación de España, 37 páginas.

por las partes. **En tercer lugar, la inexistencia de motivos económicos válidos permite presumir los requisitos anteriores**⁵⁹.

De esta forma y analizando la experiencia española relativa a la materia estudiada, nos vamos acercando más a la relación entre la norma anti abuso y los motivos económicos válidos, los cuales tienen su símil en la legislación tributaria chilena como ya se ha señalado.

En efecto, refiriéndose a la relación entre la Directiva Comunitaria y a legislación interna española, la doctrina española reconoce expresamente que debe existir una legítima razón de negocios, que en España se denomina “motivos económicos válidos”, para excepcionar a una determina operación o reorganización del fraude (el énfasis es propio): “(...) *Tanto la Directiva como la Ley española, **introducen la doctrina anglosajona del good business purpose, que pretende tener en cuenta los objetivos de la operación aunque no debe descuidarse el aspecto subjetivo del fraude. En definitiva, puede discutirse si se debe valorar y demostrar la intención fraudulenta de los sujetos que intervienen en la operación. (...) Para el supremo intérprete del Derecho Comunitario, «el concepto de motivos económicos válidos es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal», (...) Debe realizarse, por tanto, un examen global de la concreta operación de reestructuración, sin que sea admisible denegar la aplicación del régimen por la presencia de una motivación fiscal que concurre con otras motivaciones empresariales. (...) Como señala PALAO TABOADA, «la esencia del fraude de ley no es, pues, la intención fraudulenta o elusiva, sino la artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada. En la práctica, sin embargo, el «propósito de eludir el impuesto» se tiene que manifestar externamente y lo hará precisamente***

⁵⁹ Id.

por medio de ese carácter artificioso del negocio empleado, o sea, por la ausencia de cualquiera otra justificación plausible de la vía elegida (el business purpose del Derecho anglosajón). Y a la inversa, no es probable una construcción elaborada para lograr un fin que puede conseguirse por un camino más directo si no existe este motivo elusivo» (...)⁶⁰.

Como puede observarse en la legislación española la norma especial, esto es, el artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de España es una especificación de la norma general (el artículo 15 de la Ley General Tributaria Española). Por lo tanto, el “fraude o evasión fiscal” al que se refiere el precepto citado debe ser reconducido a lo señalado en la cláusula antielusiva de la ley general.

La interpretación sistemática de las normas tributarias justifican la conclusión anterior. Esto es lo que pensamos debiera pasar en Chile. A pesar de que lo que debería haber ocurrido, al momento de dictarse la Ley 20.780 que incorporó el artículo 4 ter al CT, es la revisión del inciso quinto del artículo 64 del CT, con el objetivo de que se produjera una integración armoniosa de estas normas.

Sin embargo y cómo en todas las legislaciones, la española no está exenta de críticas e inconsistencias que vale tener en cuenta. Así lo ha señalado la propia Historia de Ley 20.780 a propósito de la incorporación de las normas anti elusión: “(...) ***Sobre la experiencia española, señaló que la norma se introdujo en 2004, y desde su introducción, tanto la jurisprudencia como la doctrina han tenido sendas discusiones en la aplicación de esta norma, por ejemplo, qué es artificioso o impropio, qué es inusual, si acaso una***

⁶⁰ Id.

transacción distinta, no habitual, o acaso usual es lo que se hace todos los días, y que la jurisprudencia de esos países ha sido vacilante, y recordó que en países como Alemania, la jurisprudencia obliga, cuestión diferente en Chile, donde los fallos son al caso concreto, por lo que tener normas de este nivel de amplitud, sin que haya jurisprudencia que vaya marcando precedente, resulta bien arriesgado, desde el punto de vista jurídico y económico (...)”.

Por último, consideramos necesario revisar la conceptualización que existe en la doctrina anglosajona acerca de la legítima razón de negocios o también llamado “*business purpose*”.

Se trata de un principio cuyo origen también se encuentra en el caso Gregory v. Helvering del año 1935 ya citado anteriormente.

“(...) La Corte Suprema de Estados Unidos sostuvo que “dejando de lado (...) el motivo (...) completamente, y sujetando el proceder a lo que realmente ocurrió ¿qué encontramos? Simplemente una operación carente de algún propósito de negocios o societario— un mero artificio que simula ser una reorganización corporativa como un disfraz para ocultar su verdadero carácter, y cuyo único objeto y actuación fue la realización de un plan preconcebido, no para reorganizar un negocio o parte de él, sino para transferir una parte de la sociedad al solicitante (...). La transacción es una mentira, al margen de la intención del estatuto. Sostener otra cosa exaltaría el artificio sobre la realidad (...) ***Al configurar este principio no se alude a un aspecto subjetivo, en el sentido de tomar en cuenta la intención del contribuyente, sino que se centra en el aspecto objetivo que se refiere a la transacción en sí y abordarlo de esta forma facilita su aplicación práctica, principalmente en materia probatoria. En un mismo sentido, Carlos Palao, también alude a este aspecto y señala que***

este principio se refiere a la finalidad de los negocios u operaciones, y no puede confundirse con un análisis de los motivos o razones subjetivas, metas o finalidad a la vista, destacando que lo verdaderamente relevante no es la presencia de un motivo de evasión del impuesto, sino la ausencia de toda finalidad de negocios o comercial (no fiscal)”⁶¹ .

⁶¹ BOBADILLA ORELLANA JAVIERA, 2013, ¿Es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile en concordancia con el principio de legalidad tributaria?, Anuario de Derecho Tributario , edición número 5, Santiago de Chile, Universidad Diego Portales, p. 56-57

CAPITULO 5

¿ES CONVENIENTE QUE EXISTA UN CONCEPTO LEGAL DE LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA CHILENA?

VENTAJAS Y DESVENTAJAS

MAS QUE UN CONCEPTO UN CATÁLOGO DE CRITERIOS

Después del examen realizado previamente, el cual ha involucrado una mirada a la legislación chilena, a la jurisprudencia administrativa, una reseña de la jurisprudencia judicial y, finalmente la referencia que se ha realizado al derecho comparado – la normativa española que es la más parecida y que ha sido el antecedente directo de los últimos cambios de la normativa tributaria experimentados en Chile- es posible concluir, como se ha expresado previamente que no existe, en nuestro ordenamiento, un concepto de legítima razón de negocios.

Sin embargo, no es del todo obvio y necesario que dicha noción deba conceptualizarse o definirse. Por ello, a continuación examinaremos las ventajas y desventajas que tiene que la noción estudiada sea definida legalmente.

5.1 Ventajas

En primer lugar, la principal ventaja de conceptualizar la noción de legítima razón de negocios es dar cumplimiento íntegramente al principio de legalidad tributaria el que a la fecha ha sido vulnerado, por el hecho de no estar definida.

En efecto, el principio de legalidad o reserva ("*nullum tributum sine lege*"), es una garantía sistémica, que en materia tributaria implica que el poder ejecutivo no tiene facultad para crear normativa en esta materia y que cruza todo el ordenamiento tributario. En efecto, implica que la creación de hechos gravados y por lo tanto, todo lo que dice relación con el ámbito tributario, es de "reserva legal máxima", ya que es la ley la que abarca todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria. Ni el juez ni el administrador pueden mediante la interpretación, modificar los elementos de la obligación tributaria. En materia de interpretación está prohibida la analogía y la interpretación extensiva. La interpretación de la ley tributaria sólo puede ser estricta.

Se configura la vulneración del principio de legalidad tributaria en el hecho de que además de no contemplarse un concepto tampoco se contempla un tratamiento, un parámetro o una directriz para identificar la legítima razón de negocios.

Si bien podría decirse que en nuestra legislación existen muchos conceptos jurídicos indeterminados, como por ejemplo la buena fe, sí existe como contrapartida los criterios para aplicar el concepto, y además en el caso señalado la buena fe se presume, lo cual ya otorga certeza jurídica. No es el caso de la legítima razón de negocios.

Así las cosas, el hecho de que esta importante excepción a la facultad de tasación que tiene el SII, no se encuentre definida en la ley implica vulnerar el principio ya referido y conducir a incertidumbre jurídica por parte de los contribuyentes. A través de esta facultad, el SII puede revisar una "reorganización de otros grupos empresariales" y si determina que la operación no obedece a una legítima razón de negocios, puede tasar dicha operación. He ahí la

vulneración al principio de legalidad tributaria, con la consecuente incerteza jurídica que ello produce para el contribuyente.

En ese orden de ideas, se vulnera el principio de legalidad tributaria porque los contribuyentes no tienen conocimiento *a priori* de lo que significa que una reorganización empresarial esté sustentada en una legítima razón de negocios y, por ende, esté contemplada en la excepción contenida en la norma. Sólo en el contexto de una fiscalización, es decir, *a posteriori*, pueden llegar a saberlo, lo que se produce cuando el SII ya objetó la operación imponiendo las sanciones correspondientes.

A pesar de que en nuestra legislación se contempla la posibilidad de hacer consultas al SII para aclarar aquellas nociones y conceptos que son oscuros o dudosos, parece imprescindible entonces aclarar *a priori* la noción de legítima razón de negocios y no *a posteriori*, a pesar de que es la Autoridad Tributaria la que ha indicado en reiterados oficios que la verificación de los requisitos, condiciones y circunstancias de una reorganización empresarial, así como la efectividad de los hechos y la calificación legal de las operaciones que describe, son materias que deben ser resueltas en las instancias de fiscalización pertinentes. Esta exigencia se requiere para dar seguridad y certeza jurídica a los contribuyentes respecto a las posibilidades que tienen para conducirse en sus actividades.

Como segunda ventaja, una conceptualización de la legítima razón de negocios, permitiría dilucidar cuándo estamos en presencia de planificaciones tributarias agresivas e indiscriminadas desde el punto de vista del ahorro tributario, o básicamente si las transacciones realizadas en el contexto de estas reorganizaciones son aceptables, por tener efectos tributarios insustanciales. Lo cual refleja la poca armonía que existe actualmente entre el principio de la

autonomía de la voluntad, el principio de oportunidad, el principio de neutralidad tributaria, la legítima razón de negocios, la razón económica y resultados económicos de los actos jurídicos realizados, y nuestro atraso en este sentido en relación al Derecho Comparado.

Otra de las ventajas de acotar un concepto es que ello significaría resolver el problema de identificación. El inciso 5 del artículo 64 del CT induce a confusión: no se entiende si el hecho de existir una reorganización ya implica la existencia de una legítima razón de negocios o si el fundamento de la reorganización empresarial debe ser la legítima razón de negocios. ¿La legítima razón de negocios debería estar inserta en el concepto de reorganización, tal y como lo contempla la legislación española?

Es interesante indicar que la palabra concepto proviene de la voz latina “conceptum” que significa concebido: lo que falta en el inciso 5 del artículo 64 del CT es “concebir” el concepto de legítima razón de negocios desde su raíz, involucrando el principio de sustancia sobre la forma; la doctrina de los pasos de la operación; el principio de oportunidad de los tributos; reconociendo que la reorganización que se lleve a cabo no puede guiarse o motivarse “exclusivamente” por un ahorro fiscal y, por último, individualizando los requisitos que la razón de negocios debe cumplir para ser legítima. Lo mismo respecto de los “efectos económicos relevantes”.

Adicionalmente, si se conceptualizara esta noción se produciría una armonización entre la legítima razón de negocios y la razón económica relevante, ya que estos dos conceptos deben convivir en el mismo espacio normativo, como lo hacen en la legislación comparada.

Sin embargo, no hay seguridad de que un concepto, como tal, solucione

los problemas planteados, a saber: la incerteza jurídica, facilitar la aplicación e interpretación del artículo 64 del Código Tributario y de aquellas normas que se asocian a ésta (hoy, los conceptos introducidos por la norma general anti abuso actualmente vigente), solucionar la infracción al principio de la legalidad tributaria que implica la falta de conceptualización, solucionar el vacío legal que el SII y los Tribunales de Justicia han intentado suplir.

5.2 Desventajas

Las principales desventajas que se advierten en conceptualizar en la ley la idea de legítima razón de negocios son las que se indican a continuación.

Una de las características de la ley es la generalidad, es decir, la ley debe comprender a todos aquellos que se encuentran en las condiciones previstas por ella, sin excepciones de ninguna clase. Asimismo, la ley debe ser abstracta e impersonal, es decir, las leyes no se dictan para regular o resolver casos individuales, ni para personas o grupos determinados.

De acuerdo a lo anterior, y dado que el tema estudiado es de amplio rango y de aplicación a situaciones de diversa índole, se deduce que si se conceptualizara, es decir, si se acotara la legítima razón de negocios en una definición o concepto, la ley tendría que contemplar todos los casos a los cuales debería aplicarse.

Por lo anterior, dada la magnitud de casos involucrados con seguridad no se cumpliría con las características de la ley ya indicadas, infringiéndose nuevamente el principio de legalidad tributaria ya que daría pie a nuevos vacíos en la norma que podrían inducir a confusión y producir efectos diversos a los proyectados por el legislador.

CAPITULO 6 CONCLUSIONES

Al plantear la hipótesis que guiaría esta investigación se proyectó como una alternativa que con la construcción de un concepto de legítima razón de negocios, es decir, con la existencia de una definición legal que fuera aplicable de forma general y abstracta en la legislación chilena, se solucionarían los problemas que esta carencia ha producido a lo largo de los años.

Se sugirió que la conceptualización permitiría a los contribuyentes, por una parte, guiar su actividad empresarial con mayor certeza jurídica y amparados en el principio de legalidad y que, además, esto facilitaría a la administración tanto su actividad fiscalizadora como interpretativa.

También inferimos que los problemas que antes podrían haberse planteado por la falta de definición legal de la legítima razón de negocios ahora, con la incorporación del artículo 4 ter del CT a nuestra legislación tributaria, ellos son más profundos aún.

Sí concluimos que, para dar cumplimiento al principio de legalidad tributaria, los contribuyentes requieren saber *a priori* qué significa que una reorganización empresarial esté sustentada en una legítima razón de negocios. En efecto, no es procedente desde el punto de vista legal y constitucional que sólo en el contexto de una fiscalización, es decir, *a posteriori*, pueden llegar a saberlo, ya que esto implica una grave infracción al principio de legalidad tributaria.

Luego de analizar la historia de la ley y la jurisprudencia administrativa pudimos advertir que ninguno de estos antecedentes marcan una pauta clara y consistente respecto al camino que nuestro país debe seguir en cuanto a

armonizar, por una parte, el principio de autonomía de voluntad y el principio de libertad económica, los cuales se encuentran consagrados en nuestra Constitución y, que permiten a los ciudadanos realizar aquellos negocios que consideren más convenientes para sus intereses; y por la otra, la lucha contra el fraude fiscal por la importancia que tienen los ingresos públicos para la consecución del Estado del bienestar. Al parecer no existe una “agenda” al respecto, en consecuencia, la normativa tributaria se va generando no sobre bases técnicas, como debería ser, sino que responde a la necesidad de obtener recursos.

Consideramos que fue un error no haber nunca acotado en algún momento el concepto. Sí, porque hoy en día con la introducción del “sistema normativo anti elusión” que contempla la legitimidad de la razonable opción de conductas en relación con el resultado económico de los actos jurídicos, más profunda se vuelve la problemática.

Así es como en España, la legítima razón de negocios –llamada en dicho país “motivo económico válido”- esta subsumida en la norma antiabuso, lo que armoniza ambos conceptos. Eso fue lo que, precisamente, no pasó en nuestro país al dictarse la Ley 20.780, quedando ambas nociones aisladas, cada una en una norma, sin conexión, relación o referencia alguna entre sí.

Por otra parte, un concepto de legítima razón de negocios tampoco es lo más recomendable. Efectivamente, siendo este tema de amplio rango y comprensivo de situaciones de diversa índole, las cuales no podrían abarcarse en sólo un concepto, al restringirlo a una definición caeríamos nuevamente en la infracción al principio de la legalidad tributaria.

En definitiva, a nuestro juicio no es recomendable, o no es la solución, incorporar un concepto de legítima razón de negocios en la ley sino más bien establecer un criterio o, más bien un catálogo de criterios, los cuales obren como una especie de “examen de admisibilidad”, un “test de procedencia” o un “*check list*” el cual permita a los contribuyentes revisar *a priori* si la reorganización que pretenden llevar a cabo es legítima, incorporando criterios similares a los que ha desarrollado la doctrina y jurisprudencia administrativa española.

Dichos criterios tendrían que equilibrar aspectos conceptuales y cualitativos más que cuantitativos –, es decir, indicar qué se entiende por reorganización empresarial -una racionalización general de la estructura corporativa de una o más compañías- y cuando su motivación, su razón de negocios o motivación económica, es legítima.

Se hace necesario, para fines ilustrativos, dar un ejemplo de uno de los criterios que deberían contemplarse en el catálogo que se propone y que estaría comprendido en la ley: no es legítima la razón de negocios o motivación si la reorganización empresarial busca objetiva y únicamente evitar el pago de impuestos.

En definitiva, si existiese un catálogo de criterios, un “examen de admisibilidad”, un “test de relevancia” o un “*check list*” que abarcara los conceptos, límites, principios y definiciones ya referidos, de la forma indicada, la legítima razón de negocios sería una noción suficientemente explicada en la ley y no implicaría un foco de incerteza jurídica que vulnera el principio de legalidad tributaria, como sucede hoy en día.

CAPITULO 7

BIBLIOGRAFIA

1. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. 1974. Decreto Ley 830. 27 de Diciembre de 1974. [documento en línea]. www.bcn.cl. Chile. 96 p
2. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. 1974. Decreto Ley 824. 27 de Diciembre de 1974. Última versión 1 de enero de 2016. [documento en línea] www.bcn.cl, [consulta: 25 de junio 2016]. 190 p.
3. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. 2000. Historia de la Ley 19.705 Regula las Ofertas Públicas de Adquisición de Acciones (OPAS) y Establece Régimen de Gobiernos Corporativos. 20 de diciembre de 2000. 1402 p.
4. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL. 2014. Historia de la Ley Número 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario. 22 de septiembre de 2014. Chile. 4877 p.
5. BOBADILLA ORELLANA JAVIERA. 2013. ¿Es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile en concordancia con el principio de legalidad tributaria? Anuario de Derecho Tributario. Edición número 5. Santiago de Chile. Universidad Diego Portales. 34 p.

6. CABELLO P JUAN PABLO. Presentación “Las Reorganizaciones de Grupos Empresariales, La Facultad de Tasación y la Legítima Razón de Negocios”. Chile. s.p.
7. COMUNIDAD EUROPEA. Diario Oficial de la Unión Europea. 2009. DIRECTIVA 2009/133/CE DEL CONSEJO de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro. s.p.
8. ESPAÑA. Gobierno de España. Ministerio de la Presidencia. 2004. Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. 2133p.
9. ESPAÑA. Boletín Oficial del Estado. 2014. LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SUS REGLAMENTOS. 457 p.
10. GÁRATE, Cristián. 2012. “La legítima razón de negocios en materia tributaria: discusión actual sobre fusiones divisiones, y otras reorganizaciones empresariales”, [documento en línea], <http://cristiangularate.blogspot.cl/2012/03/la-legitima-razon-de-negocios-en.html>, [consulta:25 de junio 2016], s.p.
11. IBACETA RIVERA HARRY. año 2011. “La Conversión y sus Efectos Tributarios”. Revista de Estudios Tributarios CET Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile. Número 5. 25 p.

12. PITA GRANDAL ANA MARÍA, ANEIROS PEREIRA JAIME. 2012. “La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria española”, En: XXV JORNADAS LATINOAMERICANAS de Derecho Tributario. febrero 2010. Cartagena de Indias, Colombia. 37 p.
13. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 1995. Oficio número 2332. 7 de agosto de 1995. Chile.
14. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 1996. Circular número 68. 28 de noviembre de 1996. Chile.
15. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2001. Oficio número 2496. 6 de junio de 2001. Chile.
16. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2005. Oficio número 4848. 12 de diciembre de 2005. Chile.
17. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2005. Oficio número 4849. 12 de diciembre de 2005. Chile.
18. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2008. Oficio número 857. 25 de abril de 2008. Chile.
19. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2010. Oficio número 408. 15 de marzo de 2010. Chile.
20. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2010. Oficio número 2435, 28 de diciembre de 2010. Chile.

21. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2013. Oficio número 2156. 3 de octubre de 2013. Chile.
22. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2013. Oficio número 115. 22 de enero de 2013. Chile.
23. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2015. Oficio número 1649. 18 de junio de 2015. Chile.
24. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2015. Oficio número 1756. 6 de julio de 2015. Chile.
25. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2015. Circular número 65. 23 de julio de 2015. Chile.
26. SOFOFA. LA NOTICIA TRIBUTARIA. 2004. Santiago. Chile. Boletín número 328. 2 p.
27. UGARTE SOTO, ALFREDO, GARCIA VILLAR, JUAN IGNACIO. 2015. "Una contribución a la defensa del interés fiscal: legítima razón de negocios". Columna de opinión. 28 de octubre de 2015, [www.elmostrador.cl], [7 de agosto de 2015]. s.p.
28. VERGARA QUEZADA GONZALO, 2016, "Norma Antielusiva general", Edición número 1, Santiago de Chile, Editorial Libromar, p. 352